



Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

DIGITALISAATION AIHEUTTAMAT MUUTOSPAINEEET KANSAINVÄLISESSÄ YRITYSVEROTUKSESSA

Pro Gradu -tutkielma

Sanna Sotkasiira ja Veera Taimi

Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu

Yritysjuridiikka

Syksy 2020

Tekijä Sanna Sotkasiira ja Veera Taimi

Työn nimi Digitalisaation aiheuttamat muutospaineet kansainvälisessä yritysverotuksessa

Tutkinto Kauppatieteiden maisteri

Koulutusohjelma Yritysjuridiikka

Työn ohjaaja(t) Tomi Viitala

Hyväksymisvuosi 2020

Sivumäärä 81

Kieli Suomi

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, mitä ratkaisuja OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development) on ehdottanut kehittääkseen kansainvälisiä verosääntöjä vastaamaan paremmin digitaalisten markkinoiden oikeudenmukaista verotusta ja miten muutokset käytännössä vaikuttavat sen soveltamisalaan kuuluvien suomalaisten konsernien liiketoiminnan verotukseen. Työssä keskityttiin OECD:n BEPS-hankkeen digitalisaation verotukselle asettamia haasteita käsittelevään ensimmäiseen toimenpiteeseen, joka sisältää ehdotukset uusista verotusoikeutta koskevista nexus-säännöistä ja voittojen uudelleenjakamista koskevista säännöistä (Pilari 1) sekä vähimmäisverotason asettamisesta veropohjan rapautumisen estämiseksi (Pilari 2).

Tutkimus toteutettiin hyödyntämällä lainopillista tutkimusmenetelmää, jolla pyrittiin ottamaan kantaa olemassa olevien verosäännösten sisältöön, joiden perusteella liiketoiminnan harjoituspaikka ja arvon luonninpaikka toistaiseksi määritellään. Lisäksi pohdittiin sitä, millaisiin seikkoihin valtioiden verotusoikeuksien muodostaminen monikansallisten yritysten liiketuloon pitäisi jatkossa perustaa. Johtopäätöksissä hyödynnettiin myös tutkimuksen taustaksi käytyä keskustelua erään suomalaisen pörssiyrityksen kanssa.

Nykyiset verotusoikeuksien jakoa ohjaavat nexus-säännöt ja verotettavan tulon uudelleenjakosäännöt perustuvat fyysiselle läsnäololle lainkäyttöalueella. Digitalisaatio on kuitenkin mahdollistanut kansainvälisille yrityksille uusia keinoja harjoittaa liiketoimintaa ilman fyysisen läsnäolon muodostumista markkina-alueelle, jolloin verotusoikeutta ei välttämättä muodostu sinne, missä liiketoiminnan arvo todellisuudessa syntyy.

Tutkimus osoittaa, että digitaalista taloutta ei voida erottaa omaksi kokonaisuudekseen muusta taloudesta, mutta sillä on tärkeitä ominaispiirteitä, jotka on huomioitava verotuksessa. OECD on ehdottanut ratkaisuksi uutta voitonjakomallia, jossa verotusoikeus syntyy merkittävän taloudellisen läsnäolon perusteella yrityksen toiminta-alueille. Uutta sääntelyä sovellettaisiin kahteen liiketoiminnan pääkategoriaan: automatisoituihin digitaalisiin palveluihin sekä kuluttajaliiketoimintaan. Tutkimuksen kirjoitushetkellä työ OECD:ssä on vielä kesken, eikä uuden sääntelyn tarkoista kynnysrajoista ja muista mittareista ole vielä päätetty.

Ehdotuksesta on kuitenkin pääteltävissä, että uusi sääntely tulee koskemaan melko vähäistä määrää suomalaisia konserneja verrattain korkeiden raja-arvojen vuoksi. Tästä huolimatta, digitaalisten palvelujen kysynnän jatkuva kasvu viittaa sääntelyn tulevan koskemaan useampaa konsernia myöhemmin tulevaisuudessa. Tällöin sääntelyllä on vaikutusta vähintään konsernin maksettavien verojen kohdevaltioihin sekä mahdollisesti efektiiviseen verokantaan ja edelleen jopa maksettavan kokonaisveron määrään. Uusi sääntely tuo mukanaan konsernille myös uusia hallinnollisia velvoitteita.

Uuden sääntelyn implementointi tulee olemaan haasteellista ja edellyttää toimivien riidanratkaisu- ja ennaltaehkäisy menetelmien luomista verovarmuuden parantamiseksi. Sääntelyn implementoimiseksi on ehdotettu uutta monikansallista sopimusta, joka samalla poistaisi maiden jo käyttöönottamattomat yksipuoliset niin kutsutut digiverot digitaalisen liiketoiminnan verottamiseksi.

Avainsanat kansainvälinen vero-oikeus, digitalisaatio, yritysverotus, välitön verotus, tulon allokointi, verotusoikeus, kiinteä toimipaikka

Author Sanna Sotkasiira and Veera Taimi

Title of thesis Pressures of Change in International Corporate Taxation Arising from Digitalisation

Degree Master of Science in Economics and Business Administration

Degree programme Business Law

Thesis advisor(s) Tomi Viitala

Year of approval 2020**Number of pages** 81**Language** Finnish

The objective of this study was to determine what solutions the OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development) has proposed to develop international tax rules that better reflect fair taxation in the digital economy and how the changes would affect the taxation of Finnish multinational enterprises (MNEs). The thesis focuses on the first Action of the OECD BEPS project on Tax Challenges Arising from Digitalization, which includes proposals for new nexus and profit allocation rules (Pillar 1) and for global minimum tax rate against base erosion (Pillar 2).

The thesis was carried out by using the legal research method to comment on the content of the existing tax provisions regarding how the place of business and the place of value creation are currently being determined. Furthermore, it was examined how taxing rights on income generated from MNEs activities should be allocated between jurisdictions in the future. A background discussion with a Finnish listed company was also used to draw more comprehensive conclusions on the topic.

The current nexus and profit allocation rules are based on physical presence in market jurisdictions. However, digitalization has enabled MNEs new ways of doing business without forming physical presence in a market jurisdiction in which the value of business is being created.

The study shows that the digital economy cannot be separated from the rest of the economy as such, but it has important characteristics that need to be considered in taxation. The OECD has proposed a new profit split method in which the right to tax arises based on the company's significant economic presence in a market jurisdiction. The new rules would apply to two main business categories: automated digital services and consumer-facing businesses. At the time of writing the thesis, work at the OECD is still ongoing and hence, the exact thresholds and other indicators for the new rules have not yet been decided.

However, it can be concluded from the OECD's proposal that the new rules will apply to a relatively small number of Finnish MNEs due to the rather high thresholds. Nevertheless, the continuous growth in demand for digital services suggests that the new rules will affect more MNEs later in the future. The rules will then affect at least to the countries where taxes are paid, potentially to the effective tax rate and even to the total amount of taxes MNEs must pay. The new rules will also entail new administrative obligations for the MNEs.

The implementation of the new rules will be challenging and require establishment of effective dispute resolution and prevention methods to improve tax certainty. A new multilateral convention has been proposed for the implementation, which would eliminate the unilateral actions on digital taxes that some countries have been adopted.

Keywords international tax law, digitalisation, corporate taxation, direct taxation, profit allocation, nexus, permanent establishment

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO	7
1.1	Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset	8
1.2	Keskeiset käsitteet	9
1.3	Aiheen tausta ja merkitys	14
1.4	Tutkimusmenetelmät ja teoriakehikko	16
1.5	Tutkimuksen rakenne	19
2	OECD:N TOIMENPIDESUUNNITELMA – ENSIMMÄINEN TOIMENPIDE	21
2.1	Digitaalinen talous ja sen ominaispiirteet.....	22
2.2	BEPS-riskit digitaalisessa taloudessa	24
2.3	Digitaalisen talouden asettamat laajemmät haasteet välittömälle verotukselle... 28	
2.4	Seuraavat toimenpiteet	30
3	EHDOTUKSET DIGITALISAATION AIHEUTTAMIEN VEROTUKSELLISTEN HAASTEIDEN RATKAISEMISEKSI	32
3.1	Nexus-säännöt ja voittojen uudelleenjakaminen	33
3.1.1	Ehdotus käyttäjien osallistumisesta arvonaluontiin	34
3.1.2	Ehdotus aineettomien hyödykkeiden markkinoinnista.....	36
3.1.3	Ehdotus merkittävästä taloudellisesta läsnäolosta	38
3.1.4	Ehdotus ensimmäisen pilarin yhtenäisestä lähestymistavasta	40
3.2	Veropohjan rapautumisen estäminen – toinen pilari	41
4	YHTENÄINEN LÄHESTYMISTAPA JA UUSI VOITONJAKOMALLI	45
4.1	Uusi verotusoikeus taloudellisen läsnäolon perusteella – Summa A	45
4.2	Kiinteä tuotto vähäisen riskin jakelu- ja markkinointitoiminnoille – Summa B sekä Summa C	56
4.3	Verovarmuuden luominen – riitojen ennaltaehkäisy ja ratkaiseminen	57
5	YHTEENVETO	60
5.1	Johtopäätökset	61
5.1.1	Uuden sääntelyn keskeiset piirteet ja soveltamisala.....	61
5.1.2	Uuden sääntelyn vaikutukset sen soveltamisalaan kuuluvien konsernien liiketoimintaan.....	69
5.2	Loppusanat	72

LIITTEET

LYHENTEET

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFA	OECD:n veroasiainkomitea / Committee on Fiscal Affairs
EU	Euroopan Unioni
EU JTPF	EU:n perustama keskustelufoorumi / EU Joint Transfer Pricing Forum
G20-maat	Maailman 19 rikasta maata ja nousevaa taloutta sekä edustus Euroopan Unionista
OECD	Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö / Organisation for Economic Cooperation and Development
OECD:n malliverosopimus	Tuloa ja varallisuutta koskeva malliverosopimus / Model Tax Convention on Income and on Capital
OECD:n siirtohinnoitteluohjeet	OECD Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations
Inclusive Framework	137 valtiosta ja lainkäyttöalueesta koostuva ryhmä, joka neuvottelee kansainvälisistä verosäännöistä / OECD/G20 Inclusive Framework
PL	Suomen perustuslaki (11.6.1999/731)
SEUT	Sopimus Euroopan Unionin toiminnasta
TFDE	CFA:n alajärjestö / Task Force on the Digital Economy
Toimenpidesuunnitelma	Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting / BEPS Action Plan
TVL	Tuloverolaki (30.12.1992/1535)
VML	Laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558)
VYL	Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (16.12.1994/1217)

1 JOHDANTO

Digitalisaatio on mahdollistanut yrityksille¹ uusia keinoja harjoittaa liiketoimintaa kansainvälisillä markkinoilla, mikä on puolestaan johtanut tarpeeseen tarkastella yli sata vuotta sitten kehitettyjen kansainväliseen liiketoimintaan sovellettavien veronormien ajantasaisuutta.² Koska valtioiden luonnollisena tavoitteena on ulottaa verotusvaltaansa mahdollisimman laajalle fiskaalisten intressiensä turvaamiseksi, muodostaa valtioiden verotusvallan ulottuvuus keskeisen kysymyksen kansainvälisen verotuksen tilanteissa, joissa vero-objektilla on liitymä useampaan kuin yhteen valtioon.³

Yritysten kansainvälistyessä jatkuvasti, on yhtenäisen kansainvälisen yritysverotuksen merkitys myös kasvanut valtavasti. Vaikka osa välittömän verotuksen lainsäädännöstä on jo yhtenäistä, kansainväliseen yritysverotukseen liittyvän siirtohinnoittelun sääntely on hyvin vaihtelevaa valtioittain niin maailmanlaajuisesti kuin Euroopan Unionin (EU) sisällä. Valtioiden väliset erimielisyydet digitalisaation aiheuttamien ongelmien ratkaisemiseksi on johtanut siihen, että useat valtiot ovat jo ryhtyneet yksipuolisten ja koordinoimattomien verosääntöjen valmisteluun sekä käyttöönottoon nimenomaan digitaalista liiketoimintaa harjoittavien yritysten verottamiseksi.⁴

Digitalisaatioon liittyviä haasteita kansainvälisellä tasolla on ryhtynyt selvittämään Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (OECD, Organisation for Economic Cooperation and Development), jonka ohjeistuksia ja tulkintasuosituksia, kuten siirtohinnoitteluohjeita, kaikki EU:n jäsenvaltiot noudattavat.⁵ OECD:n antamat tulkintasuositukset ja siirtohinnoitteluohjeet ovat hyvin merkittäviä kansallisen lainsäädännön näkökulmasta, minkä vuoksi järjestö tulee olemaan edelläkävijä myös analysoitaessa digitalisaation vaikutuksia verotukseen ja kehitettäessä yhtenäisiä kansainvälisiä verosäännöksiä vastaamaan paremmin digitalisaation aiheuttamiin haasteisiin.

¹ Tässä tutkimuksessa yrityksillä viitataan yksittäisten yhtiöiden lisäksi monikansallisiin konserneihin, joilla on emoyhtiön lisäksi toimintaa tytäryhtiöiden kautta useammassa valtiossa.

² Doernberg – Hinnekens – Hellerstein – Li 2001, s. 2-3

³ Helminen 2016, s. 87.

⁴ OECD 2019, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, s. 6-7.

⁵ European Union 2019, Joint Transfer Pricing Forum.

1.1 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Digitalisaation aiheuttamia verotuksen muutospaineita on tutkittu jonkin verran muun muassa Pro Gradu -tutkielmien, valtioneuvoston selvitysten sekä Euroopan komission tiedonantojen muodossa. Koska OECD:n työ aihepiirissä on kuitenkin kesken, ei aihetta ole vielä tutkittu kokonaisvaltaisesti Suomen viranomaisten eikä suomalaisten konsernien näkökulmasta. Tämän vuoksi on ajankohtaista tutkia digitalisaation aiheuttamia muutospaineita kansainvälisessä yritysverotuksessa etenkin OECD:n antaman ohjeistuksen näkökulmasta sekä OECD:n uuden sääntelyn vaikutuksia konsernien liiketoimintaan.

OECD:n tutkimusten pohjalta BEPS-hankkeen Inclusive Frameworkin⁶ jäsenet ovatkin yksimielisesti todenneet, että yritysten liiketoimintamallit ja arvonmuodostusprosessit ovat muuttuneet digitalisaation myötä, eikä näin ollen nykyiset verosäännöt vastaa digitaalisten markkinoiden oikeudenmukaista verotusta. OECD:n tutkimusten myötä digitalisoituneelle liiketoiminnalle on tunnistettu kolme tunnusmerkkiä: tehokas skaalautuvuus (scale without mass), aineettoman omaisuuden tärkeys (reliance on intangible assets) sekä loppukäyttäjien osallistumisen ja datan merkitys yritysten arvonmuodostukseen (importance of data and user participation).⁷ Digitalisaation aiheuttamien muutosten vaikutusta kansainväliseen verojärjestelmään on yleisesti kuvattu suurimmaksi sitten 1920-luvun, joten se tulee varmasti vaikuttamaan laajasti sekä verolainsäädäntöön että konsernien liiketoimintaan. Tämän takia aihe on ajankohtainen ja digitalisaation aiheuttamien muutospaineiden tutkimisesta kansainvälisen yritysverotuksen kannalta on hyötyä myös konserneille, joiden liiketoimintaan muutokset vaikuttavat konkreettisesti.

Tämän tutkimuksen tavoite on kaksiosainen. Tarkoituksena on selvittää ensinnäkin, mitä muutoksia OECD on työstänyt kehittääkseen kansainvälisiä verosääntöjä vastaamaan paremmin digitaalisten markkinoiden oikeudenmukaista verotusta ja toiseksi, miten ehdotetut

⁶ OECD 2019, What is BEPS: Inclusive Framework on OECD:n BEPS-hankkeen työryhmä, joka koostuu 137 maasta ja lainkäyttöalueesta, ja joka työskentelee yhteistyössä BEPS-hankkeen 15 toimenpiteen parissa tavoitteenaan taistella veronkiertoa vastaan, saavuttaa yhdenmukaisemmat kansainväliset verosäännöt sekä edistää läpinäkyvämmän veroympäristön luomista. Inclusive Framework -työryhmään kuuluu myös kehitysmaita, mikä täten poikkeaa G20-maista, joihin kuuluu vain rikkaita maita sekä nousevia talouksia.

⁷ OECD 2018, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, s. 24-25.

muutokset käytännössä vaikuttavat uuden sääntelyn soveltamisalaan kuuluvien suomalaisten monikansallisten konsernien liiketoiminnan verotukseen tulevaisuudessa. Jälkimmäisen tavoitteen saavuttamiseksi uudesta ehdotetusta sääntelystä on keskusteltu erään suomalaisen pörssiyhtiön kanssa peilaten sääntelyn vaikutuksia kyseisen konsernin liiketoimintaan. Luotamuksellisuuden vuoksi konsernista tai sen liiketoiminnasta ei kuitenkaan julkaista tunnistettavia tietoja. Tutkimuksen johtopäätökset on tehty kyseisen konsernin liiketoimintaan peilaten, mutta ne on esitetty yleisesti suomalaisten monikansallisten konsernien näkökulmasta. Tutkimuksesta on rajattu ulos arvonnäkökulmaa koskevat kysymykset. Tutkimuksessa on huomioitu OECD:n valmistelutilanne syyskuun 2020 loppuun saakka, eikä tämän jälkeistä kehitystä ole voitu ottaa huomioon.

Tutkimuksen tavoitteeseen pyritään löytämään vastaus seuraavien tutkimuskysymysten avulla:

- Mitä muutoksia OECD on ehdottanut uudessa sääntelyssään?
- Minkälainen liiketoiminta kuuluu uuden sääntelyn soveltamisalaan?
- Miten uusi sääntely vaikuttaa sen soveltamisalaan kuuluvien suomalaisten monikansallisten konsernien liiketoiminnan verotukseen?

1.2 Keskeiset käsitteet

Digitaalisilla markkinoilla yritykset pystyvät internetin tai muun verkon välityksellä harjoittamaan maantieteellisten rajojen yli tapahtuvaa sähköistä kaupankäyntiä, kuten tavaroiden ja palveluiden kauppaa, varojen siirtoa ja sähköisen tiedon vaihtoa sekä konsernin sisäisesti että riippumattomien yritysten⁸ välillä. Verotuksen kannalta yksi digitaalisten markkinoiden merkittävimmistä tunnusmerkeistä on ollut maantieteellisen läsnäolon merkityksellisyyden poistuminen, sillä internet mahdollistaa maantieteellisesti rajattomat markkinat kaupankäynnille. Tämä toisaalta luo yksityiselle sektorille ja kuluttajille houkuttelevia mahdollisuuksia ja toisaalta voi aiheuttaa veroviranomaisille huolta liiketoimien tunnistamisessa ja niiden jäljittämisessä.⁹

⁸ Riippumattomalla yrityksellä tarkoitetaan konsernin ulkopuolista yhtiötä, joka ei ole etuyhteydessä konsernin yhtiöihin.

⁹ Doernberg – Hinnekens – Hellerstein – Li 2001, s. 2-8.

Kansainvälisessä verotuksessa yksi keskeisimmistä periaatteista on verotuksen *oikeudenmukaisuus*. Verovelvollisten välisen oikeudenmukaisuuden (inter taxpayer equity) kannalta tarkastellaan sitä, kohdellaanko digitaalista liiketoimintaa harjoittavia monikansallisia yrityksiä yhdenmukaisesti verrattuna perinteisiin tai muihin kotimaisiin liiketoimintaa harjoittaviin yrityksiin.¹⁰ Valtioiden välisen oikeudenmukaisuuden ulottuvuus (inter-nation equity) puolestaan edellyttää, että kansainvälisestä liiketoiminnasta saadut verotulot jaetaan oikeudenmukaisessa suhteessa valtioiden kesken. Oikeudenmukaisuuden periaatteen toteutuminen edellyttää sen selvittämistä, missä yritykset harjoittavat liiketoimintaansa ja missä niiden arvo syntyy. Liiketoimintojen digitalisoitumisesta johtuu, että näihin kysymyksiin on haastavampaa löytää vastausta.¹¹

Verotusoikeuden alueellisen ulottuvuuden jakaminen voidaan toteuttaa joko *asuinvaltioperiaatteen* tai *lähdevaltioperiaatteen* avulla.¹² Asuinvaltioperiaatetta luonnehditaan pääasialliseksi verotusvallan määrittämisen keinoksi, jonka mukaan maailmanlaajuisia tuloa verotetaan tulonsaajan asuinvaltiossa (yleinen verovelvollisuus). Lähdevaltioperiaatteen mukaan tulon lähdevaltiolla on verotusoikeus kaikkeen valtiosta peräisin olevaan tuloon riippumatta siitä, missä tulonsaaja asuu tai minkä maan kansalainen hän on (rajoitettu verovelvollisuus). Periaatteita sovelletaan kuitenkin harvoin erillisinä ja Suomessakin verotusoikeus jaetaan asuin- ja lähdevaltion kesken.¹³

Kiinteän toimipaikan käsite määritellään verosopimuksissa, kansallisissa lainsäädännöissä sekä EU-oikeudessa. Suomen verosopimusten määritelmä perustuu OECD:n malliverosopimuksen 5. artiklan määritelmään, jonka mukaan kiinteä toimipaikka tarkoittaa liikepaikkaa (fixed place of business), josta yhtiön liiketoimintaa osaksi tai kokonaan harjoitetaan.¹⁴ Käytännössä on katsottu, että kiinteän toimipaikan syntyminen edellyttää fyysistä läsnäoloa valtiossa, jossa liiketoimintaa harjoitetaan. Näin ollen pelkkä myyntitulon saaminen toisesta

¹⁰ Doernberg – Hinnekens – Hellerstein – Li 2001, s. 68-69.

¹¹ Helminen 2016, s. 49-50.

¹² Helminen 2016, s. 49-50.

¹³ Helminen 2016, s. 87-91; TVL 9.1 §.

¹⁴ Helminen 2016, s. 179-185; OECD:n malliverosopimus 5.1 artikla.

valtiosta ei ole muodostanut yritykselle sinne kiinteää toimipaikkaa eikä täten verovelvollisuutta kyseiseen valtioon.¹⁵

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden eli etuyhteydessä olevien osapuolten¹⁶ välisten liiketoimien hinnoittelua. Kaikki tällaisten konserniyhtiöiden väliset liiketoimet, kuten tavaroiden ja palveluiden kauppa, sisäisen rahoituksen tarjoaminen sekä korvaus aineettoman omaisuuden hyödyntämisestä, on verotuksellisen arvioinnin kohteena siirtohinnoittelusäännösten perusteella.¹⁷ Useimmissa maissa, kuten myös Suomessa, siirtohinnoittelusäännökset koskevat kotimaisten yritysten välisiä sekä rajat ylittäviä liiketoimia. Käytännössä veroviranomaiset ovat kiinnostuneita rajat ylittävistä liiketoimista, sillä niihin kohdistuu kahden valtion välinen verotulojen jakautuminen. Tässä tutkimuksessa keskitytään nimenomaan siirtohinnoitteluun rajat ylittävien liiketoimien näkökulmasta, sillä käsiteltävä aineisto koskee OECD:n sääntelyä valtioiden välisen verotusvallan jakamisesta sekä kahdenkertaisen verotuksen välttämisestä.¹⁸

Verosopimuksilla tarkoitetaan tässä tutkimuksessa valtioiden solmimia monenkeskisiä ja kahdenkeskisiä tulo- ja varallisuusverosopimuksia moninkertaisen verotuksen poistamiseksi tai lieventämiseksi. Muut kansainväliset sopimukset, kuten perintö- ja lahjaverosopimukset sekä virka-apusopimukset, on tässä tutkimuksessa rajattu käsitteen ulkopuolelle.¹⁹

Yleisesti ottaen ja myös suurin osa Suomen solmimista verosopimuksista noudattaa *OECD:n malliverosopimusta* (Tuloa ja varallisuutta koskeva malliverosopimus, Model Tax Convention on Income and on Capital).²⁰ OECD:n malliverosopimus sekä siirtohinnoitteluhjeet perustuvat *markkinaehtoperiaatteeseen*, jota tulee käyttää määritettäessä konserniyhtiöiden välisten liiketoimien siirtohintoja.²¹ Käytännössä markkinaehtoperiaatteen kulmakivi on *erillisyyhtiöperiaate*, jonka mukaan konserniyhtiöiden väliset liiketoimet tulee hin-

¹⁵ KHO 1986/1679.

¹⁶ VML 31§: liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos osapuolella on määräysvalta toiseen osapuoleen tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molempiin osapuoliin.

¹⁷ Verohallinto 2016, Yritykset ja yhteisöt, Tietoa yritysverotuksesta, Siirtohinnoittelu.

¹⁸ Raunio – Karjalainen 2018, s. 1, 4.

¹⁹ Helminen 2016, s. 31-33.

²⁰ Raunio – Karjalainen 2018, s. 6.

²¹ OECD Guidelines 2017, s. 23.

noitella samalla tavalla kuin kyseessä olisi kaksi täysin toisistaan riippumatonta yhtiötä. Mikäli konserniyhtiöiden välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu ja verovelvollisen verotettava tulo on tämän vuoksi jäänyt pienemmäksi tai tappio muodostunut suuremmaksi kuin se muuten olisi ollut, lisätään Suomen verolainsäädännön mukaan tuloon määrä, joka vastaa sitä, mitä toisistaan riippumattomien yhtiöiden välillä olisi sovittu. Tällaista tulon oikaisua kutsutaan *siirtohinnoitteluoikaisuksi*.²² Malliverosopimuksen määräykset markkinaehtoperiaatteesta antavat täten Suomen veroviranomaisille oikeuden myös verosopimuksen soveltamispiirissä oikaista suomalaisen osapuolen verotusta. Siirtohinnoitteluoikaisuuksissa sovelletaan samoja veronkorotusta koskevia säännöksiä kuin muissakin tapauksissa, joissa verovelvollisen verotuloa lisätään veroviranomaisen toimesta. Olennaista verosopimuksissa on, että ne eivät voi kuitenkaan antaa veroviranomaisille laajempaa toimivaltaa kuin kansallisessa lainsäädännössä on määrätty.²³

OECD on vuonna 1961 perustettu kansainvälinen taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö. OECD:n tehtävänä on jäsenmaiden mittaaminen, vertaaminen ja politiikkasuositusten antaminen.²⁴ OECD pyrkii kehittämään ja harmonisoimaan jäsenmaiden politiikkaa eri talous- ja yhteiskuntaelämän sektoreilla toimimalla asiantuntijaorganisaationa, joka tukee jäsenmaissa tehtävää talous- ja yhteiskuntapoliittista päätöksentekoa. Verotuksen alalla OECD pyrkii edistämään yritystoimintaa ja työllisyyttä helpottavaa verotusympäristöä samalla turvaten julkisten palveluiden tuottamiseen tarvittavat verotulot. OECD toimii keskustelufoorumina sekä antaa jäsenmaita ohjaavia kansainvälisiä ohjeita, standardeja ja toimitusolosuhteita. Siirtohinnoittelussa keskeisiä ohjeita ovat OECD:n malliverosopimus sekä sen 9 artiklaa koskeva kommentaariteos; OECD:n *siirtohinnoitteluohjeet* (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), joka koskee siirtohinnoittelua ja markkinaehtoperiaatetta.²⁵

²² VML 31 §.

²³ Raunio – Karjalainen 2018, s. 6, 24.

²⁴ Suomen edustusto ja ulkoministeriö 2019, Suomi ulkomailla, Suomi ja OECD.

²⁵ Raunio – Karjalainen 2018, s. 34-35.

OECD:hen kuuluu kevääseen 2020 mennessä 36 jäsenmaata, joita ovat Alankomaat, Australia, Belgia, Chile, Espanja, Irlanti, Islanti, Iso-Britannia, Israel, Italia, Itävalta, Japani, Kanada, Korean tasavalta, Kreikka, Latvia, Liettua, Luxemburg, Meksiko, Norja, Puola, Portugali, Ranska, Ruotsi, Saksa, Slovakia, Slovenia, Suomi, Sveitsi, Tanska, Tšekki, Turkki, Unkari, Uusi Seelanti, Viro ja Yhdysvallat. *Suomen pysyvä edustusto* toimii linkkinä Suomen ja OECD:n välillä, pitää yllä suhteita muihin jäsenmaihiin sekä vaikuttaa Suomen kannalta keskeisiin asioihin järjestön toiminnassa.²⁶

OECD:n ensimmäinen siirtohinnoittelua koskeva raportti (Transfer Pricing and Multinational Enterprises) julkaistiin vuonna 1979, minkä jälkeen raporttia on päivitetty vuosina 1995, 1996 lisäämällä luvut aineettomasta omaisuudesta ja konserninsisäisistä palveluista, 1997 lisäämällä kustannustenjakojärjestelmiä koskeva luku sekä 1999 lisäämällä liitteeksi sopimusmenettelyä ja monenvälistä sopimusmenettelyä koskeva ohjeistus verohallinnoille. Lisäksi 2000-luvulla siirtohinnoitteluohjeita on päivitetty merkittävästi vuonna 2010, jolloin uudistettiin luvut siirtohinnoittelumenetelmän valinnasta ja vertailuarviosta sekä lisättiin liiketoiminnan uudelleenjärjestelyä koskeva luku, sekä vuonna 2017, jolloin ohjeisiin sisällytettiin BEPS-projektiin (Base Erosion and Profit Shifting, veropohjan rapautuminen ja voitonsiirrot) liittyvät muutokset.²⁷

BEPS viittaa monikansallisten konsernien käyttämään verosuunnitteluun, jonka avulla hyödynnetään eroja eri valtioiden verotuksessa välttämällä näin verojen maksaminen. Osa BEPS:n mukaisesta toiminnasta on laitonta, mutta suurin osa ei ole. Tämä korostaa verojärjestelmien oikeudenmukaisuuden tärkeyttä, sillä kansainväliset yritykset hyötyvät BEPS:stä, kun taas pelkästään paikallisesti toimivat yritykset eivät voi hyödyntää valtioiden erilaisia veropohjia. BEPS:n mukainen veronkierto aiheuttaa valtioille 100–240 miljardin USA:n dollarin vuotuiset tulojen menetykset. Vähentääkseen veronkiertoa, kehittääkseen yhdenmukaista kansainvälistä verosääntelyä sekä varmistaakseen läpinäkyvämmän veroympäristön, yli 137 maata ja lainkäyttöaluetta ovat ryhtyneet yhteistyöhön muodostaen OECD/G20 Inclusive

²⁶ Eduskunta 2019, OECD:n jäsenmaat ja yhteistyö.

²⁷ Raunio – Karjalainen 2018, s. 35.

Frameworkin. Inclusive Frameworkin toiminnan perustana on tukea kehitysmaiden valmiuksia ottaa käyttöön kansainvälisiä yritysverostandardeja.²⁸

CFA (Committee on Fiscal Affairs) on OECD:n pääelin verotukseen liittyvässä keskustelussa yhdistäen toiminnassaan kansainväliset ja kansalliset veroasiat sekä veropolitiikan ja veroviranomaisten asiantuntijuuden. CFA asettaa kansainvälisiä verostandardeja sekä valvoo julkaisujen, kuten OECD:n malliverosopimuksen ja siirtohinnoitteluohjeiden, luomista ja ylläpitämistä. Sillä on laaja yhteistyöverkosto, johon kuuluu OECD:n jäsenmaiden lisäksi valtioita, jotka eivät lukeudu OECD:n jäsenmaihin, mahdollistaen myös heidän osallistumisensa kansainvälisten verojärjestelyiden kehittämiseen. Yhteistyö toteutetaan monenvälis- ten, alueellisten ja kahdenkeskisten ohjelmien avulla, ja sitä on hyödynnetty myös BEPS:n mukaisessa veronkierron vastaisessa taistelussa.²⁹

Euroopan Unionin komission vuonna 2002 perustaman asiantuntijoista koostuvan ryhmän *EU JTPF:n* (EU Joint Transfer Pricing Forum) tarkoituksena on neuvoa ja avustaa komissiota siirtohinnoittelusäännösten yhtenäistämisessä EU:n alueella. Ryhmän jäsenenä toimii jokaisen jäsenmaan verohallinnon edustaja sekä 18 yksityissektorin edustajaa. EU JTPF toimii OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden puitteissa ja pyrkii tukemaan EU:n komission päätöksentekoa siirtohinnoitteluasioissa EU:n alueella.³⁰

1.3 Aiheen tausta ja merkitys

Tämä tutkimus keskittyy OECD/G20 BEPS-hankkeeseen. Heinäkuussa 2013 OECD julkaisi ensimmäisen toimenpidesuunnitelmansa (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting / BEPS Action Plan), jossa hyväksyttiin 15 toimenpidettä, joilla valtioiden viranomaiset saavat käyttöönsä kansalliset ja kansainväliset välineet veronkierron torjumiseksi. Näillä välineillä valtiot kykenevät varmistamaan, että verotus tapahtuu siellä, missä voittoja tuottavaa taloudellista toimintaa harjoitetaan ja missä liiketoiminnan todellista arvoa luodaan. Lisäksi BEPS-hankkeen mukaiset välineet tarjoavat yrityksille varmuutta liiketoimintaan vähentämällä kansainvälisten verosäännösten toimeenpanosta seuraavia erimielisyyksiä. BEPS:n

²⁸ OECD 2019, What is BEPS?

²⁹ OECD 2019, OECD Home, Centre for Tax Policy and Administration, OECD invites India to participate in its Committee on Fiscal Affairs.

³⁰ Raunio – Karjalainen 2018, s. 41-42; European Union 2019, Joint Transfer Pricing Forum.

tarkoituksena on tukea kaikkia niitä valtioita, jotka ovat halukkaita soveltamaan sääntöjä johdonmukaisesti. Käytännössä Inclusive Frameworkin valtiot seuraavat hankkeen käyttöönottoa ja raportoivat siitä vuosittain G20-maille.³¹

BEPS:n ensimmäinen toimenpide koskee digitalisaation verotukselle asettamia haasteita (Tax Challenges Arising from Digitalisation), johon tässä tutkimuksessa keskitytään. Kyseinen toimenpide on ollut etusijalla Inclusive Frameworkin toiminnassa alusta alkaen. Inclusive Frameworkin jäsenet ovat sitoutuneet löytämään yhtenäisen ratkaisun digitalisaation asettamiin haasteisiin vuoden 2020 loppuun mennessä.³² Aikarajaa voidaan luonnehtia kunnianhimoiseksi, sillä annettavassa ratkaisussa on punnittava kansainvälisen verojärjestelmän perustavanlaatuisia näkökohtia. Toisaalta se heijastaa aiheen poliittista välttämättömyyttä, johon kaikki Inclusive Frameworkin jäsenet ovat sitoutuneet löytääkseen yhdenmukaisen ratkaisun. Mikäli maiden välillä ei päästäisi yhteisymmärrykseen digitalisaation aiheuttamien verotuksellisten haasteiden ratkaisemisesta, syntyisi riski siitä, että yhä useammat valtiot ottaisivat käyttöönsä koordinoimattomia yksipuolisia sääntöjä digitaalisen liiketoiminnan verottamiseksi, mikä puolestaan loisi lisää haasteita yhtenäisen kansainvälisen yritysverotuksen toteuttamiselle.³³

OECD julkaisi ensimmäisen raporttinsa digitalisaation aiheuttamista haasteista verotukselle (BEPS Action 1-Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy) vuonna 2015. Raportissa käsiteltiin digitaalista taloutta, BEPS:n mukaisen veronkierron aiheuttamia ongelmia sekä suositeltiin jatkotoimenpiteitä näiden aiheuttamien haasteiden selättämiseksi.³⁴ BEPS-hanke sai jatkoa maaliskuussa 2018, kun OECD julkaisi ensimmäisen väliraportin digitalisoitumiseen liittyvistä verotuksellisista haasteista. OECD:n digitaaliverotusta koskeva työohjelma (Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challen-

³¹ OECD 2019, What is BEPS?

³² OECD 2019, Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation.

³³ OECD 2019, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, s. 6-7.

³⁴ OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015 Final Reports, Executive Summaries.

ges Arising from the Digitalisation of the Economy) hyväksyttiin toukokuussa 2019 pidetyssä veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoja koskevassa Inclusive Frameworkin kokouksessa sekä kesäkuussa 2019 pidetyssä G20-maiden kokouksessa.³⁵

Tällä hetkellä käynnissä oleva työohjelma sisältää kaksi pilaria. Ensimmäisessä pilarissa käsitellään tarkistettuja nexus-sääntöjä³⁶ ja voittojen uudelleenjakamista koskevia sääntöjä. Tämän pilarin ensisijaisena tavoitteena on jakaa verotusvaltaa laajemmin siihen oikeutetuille konsernien liiketoimintojen markkina-alueille. Toinen pilari puolestaan sisältää ehdotuksia veropohjan rapautumisen estämiseksi maailmanlaajuisella tasolla. Toisen pilarin tarkoituksena on suunnitella verojärjestelmä, jolla kyetään varmistamaan monikansallisten konsernien maksavan vähimmäisverotason mukaisesti sekä digitaalitaloudessa että sen ulkopuolella. Lisäksi pilarissa pyritään puuttumaan veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoja koskeviin kysymyksiin tarjoamalla maille uusia välineitä, joilla ne voivat suojata oman veropohjansa voitonsiirroilta lainkäyttöalueille, joissa voittoja verotetaan alle vähimmäistason.³⁷

1.4 Tutkimusmenetelmät ja teoriakehikko

Lainoppi eli oikeusdogmatiikka on oikeustieteen perinteinen ydinalue, joka tutkii voimassa olevaa oikeutta. Lainopillinen tutkimus tuottaa normatiivista tietoa eli tieteellistä tietoa voimassa olevista oikeusnormeista. Tämän tutkimusmenetelmän kannanotot jaetaan normikannanottoihin ja tulkintakannanottoihin. Normikannanotot ovat väitteitä siitä, mitkä oikeusnormeista sisältyvät voimassa olevaan oikeuteen. Tulkintakannanotoissa puolestaan tutkija esittää väitteitä kyseisen oikeusnormin sisällöstä. Näiden lisäksi lainopillinen tutkimus voi tuottaa punnintakannanottoja, jolloin se punnitsee ja yhteen sovittaa oikeusperiaatteita. Tämän tutkimuksen yksi päätavoitteista on kuvata voimassa olevaa vero-oikeutta ja -sääntelyä ja näin tuottaa kuvaavaa eli deskriptiivistä tietoa. Lisäksi tutkimuksessa pyritään ottamaan kantaa voimassa olevan sekä tulevan oikeuden tulkintaan ja systematisointiin, mikä on myös osa lainopillista tutkimusmenetelmää. Tämän vuoksi yhtenä tutkimusmenetelmänä käytetään lainopillista tutkimusta.³⁸

³⁵ Euroopan unionin neuvosto 2019, Digiverotus – Tilannekatsaus.

³⁶ Nexus-säännöillä viitataan verotuspaikkaa ja verotusoikeutta koskevaan sääntelyyn.

³⁷ Euroopan unionin neuvosto 2019, Digiverotus – Tilannekatsaus.

³⁸ Hirvonen 2011, Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan, Mitä oikeustiede on? – Lainoppi.

Tutkimuksessa käytetään lainopillista systemaattista, historiallista sekä teleologista eli tarkoituksperäopillista tulkintatapaa. Systemaattisessa tulkinnassa lakitekstin ilmaisua tulkitaan huomioiden muut oikeusnormit, lainopin teoriat, oikeudenalan yleiset opit, oikeusjärjestyksen systematiikka ja logiikka sekä oikeusjärjestys kokonaisuudessaan. Historiallisessa tulkinnassa pyritään selvittämään lainsäätäjän tarkoituksperä perehtymällä ensisijaisesti lain esitöihin, eli tässä tutkimuksessa OECD:n tuottamiin raportteihin. Teleologisessa tulkinnassa puolestaan selvitetään ne tavoitteet, joita sääntelyllä on pyritty edistämään. Tämän jälkeen arvioidaan eri tulkintavaihtoehtojen tosiasialliset seuraukset ja näistä valitaan se, joka parhaiten edistää sääntelyn tavoitteita. Lainopillisen tutkimusmenetelmän perustana on tulkintanormien etusijajärjestys. Tätä menetelmää käyttävän on tunnistettava, mitä tulkintamenetelmää on ensisijaisesti käytettävä, sillä eri menetelmät saattavat johtaa erilaisiin tulkintakannanottoihin.³⁹

Perinteisen pohjoismaisen oikeuslähdeopin mukaan oikeuslähteiksi hyväksytään muun muassa laki, maan tapa, hallituksen esityöt, tuomioistuinratkaisut, yleiset oikeusperiaatteet, sekä reaaliset argumentit. Oikeuskirjallisuudessa ei kuitenkaan ole määritelty yksiselitteistä oikeuslähdeluetteloa tai etusijajärjestystä vaan käytetyt oikeuslähteet ja niille annettava painoarvo voi vaihdella oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa, jolloin relevanttien oikeuslähteiden jäljittäminen esimerkiksi verolakien tulkinnan kannalta ei ole aina helppoa. Vaikka valtaosa perinteisen oikeuslähdeopin mukaisista lähteistä on relevantteja myös vero-oikeudessa, ne eivät kata kaikkia potentiaalisia ja merkittäviä vero-oikeudellisia oikeuslähteitä.⁴⁰

Valtioiden verotusoikeudesta yritysten rajat ylittävstä liiketulosta säännellään kansainvälisen vero-oikeuden normeilla. Verotuksen massamenettelyluonne edellyttää veropoliittisesta näkökulmasta sitä yksinkertaisempaa ja selkeämpää verolainsäädäntöä, mitä laajempaa verovelvollisten joukkoa säännökset koskevat. Verolakien tulkinnassa oikeudellinen argumentointi vahvasti ja heikosti velvoittavien oikeuslähteiden avulla ei kuitenkaan aina tarjota vastausta kiperimpien tulkintaongelmien kohdalla, jolloin sallittujen oikeuslähteiden käyttö voi

³⁹ Hirvonen 2011, Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan, Mitä oikeustiede on? – Lainoppi.

⁴⁰ Määttä 2014, s. 8-13.

tuoda lisää veropoliittisia näkökulmia argumentointiin esimerkiksi tarpeettomasta oikeus-epävarmuudesta tai hallinnollisista kustannuksista.⁴¹ Oikeuskirjallisuudessa onkin yleisesti tunnistettu, että esimerkiksi ennakkopäätöksillä on huomattava merkitys verotuksessa.⁴²

Suomessa kansainvälinen vero-oikeus muodostuu lähtökohtaisesti kolmesta erillisestä kokonaisuudesta; kansallisista verolaeista, EU-vero-oikeudesta sekä Suomen toisten valtioiden kanssa solmimista verosopimuksista, jotka kaikki on otettava huomioon ratkaistaessa kansainvälisen verotuksen tulkintakysymyksiä.⁴³ Suomessa siirtohinnoittelua koskevat säännökset otettiin verotusmenettelystä annettuun lakiin (VML) lainmuutoksella 1041/2006 astuen voimaan verovuodesta 2007.⁴⁴

Verosopimukset ovat yksilöllisiä eri valtioiden välisiä sopimuksia, jotka rajoittavat sisäiseen verolainsäädäntöön perustuvaa verotusvaltaa. Suomessa verosopimuksilla on dualistinen luonne: toisaalta ne ovat kansainvälisiä sopimuksia, jolloin niitä koskee kansainvälisen oikeuden normit, mutta korostetusta legaliteettiperiaatteesta⁴⁵ johtuen ne myös saatetaan voimaan eduskunnan hyväksymällä lailla, joten ne ovat samalla osa Suomen kansallista lainsäädäntöä.⁴⁶ Monet verosopimukset, mukaan lukien Suomen solmimat verosopimukset, perustuvat pitkälti OECD:n malliverosopimuksen mukaiseen sopimukseen, joten OECD:n malliverosopimus ja sen kommentaari ovat keskeisiä apuvälineitä verosopimusten tulkinnassa.⁴⁷ Koska tässä tutkimuksessa käsitellään sitä, miten ja millä perusteilla valtiot jakavat tulon verotusoikeuden ja vielä syvemmin sitä, miten digitalisaatio tähän vaikuttaa globaaleilla markkinoilla OECD:n näkemysten perusteella, muodostuu keskeisin lähdeaineisto nimenomaan OECD:n tuottamasta materiaalista.

EU-oikeudella on myöskin rajoittavaa vaikutusta kansallisten verolakien tulkintaan. EU-vero-oikeus rajoittaa Suomen itsenäistä verotusoikeutta tilanteissa, joissa vero-objektilla tai

⁴¹ Määttä 2014, s. 31-32, 57.

⁴² Määttä 2014, s. 224.

⁴³ Andersson – Frände – Linnakangas 2016, s. 66-70.

⁴⁴ Raunio – Karjalainen 2018, s. 12.

⁴⁵ PL 81.1 §: ”Valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta”.

⁴⁶ Helminen 2016, s. 29-34, 42.

⁴⁷ Helminen 2016, s. 75-78.

verosubjektilla on liittymä Suomen ohella johonkin toiseen EU-valtioon.⁴⁸ SEUT 4.3 artiklan lojaliteettiperiaatteen mukaan kansallisten veroviranomaisten ja tuomioistuinten on oltava soveltamatta verolakia, jos se on ristiriidassa unionin oikeuden kanssa. Edelleen direktiivin tulkintavaikutuksesta seuraa, että kansallisista tulkintavaihtoehtoista on valittava se, joka parhaiten toteuttaa EU-oikeuden tarkoitusta. EU-oikeudella on kuitenkin suurempi merkitys välillisen kuin välittömän verotuksen kannalta.⁴⁹

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät ole osa Suomen kansallista verolainsäädäntöä eikä niillä ole lainsäädännön kaltaista sitovaa asemaa useissa muissakaan valtioissa. Kuitenkin niiltä osin kuin OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on otettu kantaa, Suomen Verohallinnon on noudatettava siirtohinnoitteluohjeiden tulkintasuosituksia, sillä Suomi on sitoutunut noudattamaan ohjeita OECD:n jäsenmaana. Lisäksi siirtohinnoittelulainsäädäntöä koskevasta hallituksen esityksestä⁵⁰ sekä korkeimman hallinto-oikeuden antamista siirtohinnoittelua koskevista ratkaisuksista⁵¹ ilmenee, että siirtohinnoitteluohjeiden noudattaminen on lainsäätäjän tahto Suomessa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet tarjoavat kansainvälisessä yhteisymmärryksessä syntyneitä tulkintasuosituksia siitä, miten markkinaehtoperiaatetta tulee määrittää ja soveltaa kansallisessa lainsäädännössä. Siirtohinnoitteluohjeet eivät kuitenkaan ole kokonaisvaltainen ohjeistus, vaan niissä on otettu kantaa vain niihin kysymyksiin, joissa on päästy yksimielisyyteen ohjeita laadittaessa. Huomioitavaa on myös se, että useista käsiteltävistä asioista siirtohinnoitteluohjeissa esitetään vain näkemyksiä puolesta ja vastaan, ja ratkaisu jätetään tapauskohtaisen harkinnan varaan.⁵²

1.5 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus koostuu johdannosta, kolmesta pääluvusta sekä tutkimuksen sisällön kokoavasta luvusta. Johdannossa esitellään tutkimuksen aiheen taustaa ja käsiteltävän OECD:n BEPS-hankkeen tavoitteita sekä rajataan aihealue. Lisäksi johdannossa asetetaan tutkimuskysymykset sekä tutkimuksen tavoitteet ja esitellään käytetyt tutkimusmenetelmät. Tutkimuksen toinen, kolmas ja neljäs luku käsittelevät OECD:n BEPS-hankkeen ensimmäisen toimenpiteen

⁴⁸ Helminen 2018, s. 24.

⁴⁹ Helminen 2016, s. 38-39; Määttä 2014, s.183-184, 209.

⁵⁰ HE 107/2006.

⁵¹ KHO:2013:36; KHO:2014:119.

⁵² Raunio – Karjalainen 2018, s. 38-39.

sisältöä. Toisessa luvussa perehdytään OECD:n toimenpidesuunnitelman ensimmäiseen toimenpiteeseen ja keskitytään digitaalisen talouden ominaispiirteisiin ja niistä aiheutuviin verotuksellisiin haasteisiin. Kolmas luku pitää sisällään ne konkreettiset ehdotukset sekä ensimmäisen toimenpiteen tärkeimmät elementit, joita OECD on työssään suunnitellut digitalisaation aiheuttamien verotuksellisten haasteiden ratkaisemiseksi ja veropohjan rapautumisen estämiseksi. Neljännessä luvussa keskitytään tutkimuksen aikana pisimmälle vietyyn ensimmäisen pilarin ehdotukseen yhtenäisestä lähestymistavasta ja uudesta kolmitasoisesta voitonjakomallista, joka ottaa huomioon digitalisaation mukanaan tuomat uudet liiketoimintamallit ja jonka perusteella uusi verotusoikeus jakautuu markkinavaltioiden kesken. Luku neljä esittelee lisäksi kolmitasoisesta voitonjakomallin toisen ja kolmannen tason (Summat B ja C), jotka perustuvat puolestaan markkinaehtoperiaatteeseen. Lisäksi luvussa syvennyttään OECD:n tavoitteeseen kansainvälisen verojärjestelmän uudelleenvakauttamiseksi parannettujen veroriitojen ennaltaehkäisy- ja riidanratkaisumenetelmien keinoin.

Tutkimuksen päättää sen sisällön kokoava yhteenvetoluku, jossa saadut tutkimustulokset kootaan yhteen ja asetettuihin tutkimuskysymyksiin annetaan näiden tulosten valossa perustellut vastaukset. Johtopäätöksissä hyödynnetään tutkimuksen taustaksi käytyä keskustelua erään suomalaisen pörssiyhtiön kanssa. Viimeisenä pohditaan vielä esiin nousseita jatkotutkimusaiheita ja arvioidaan tutkimuksen toteutusta.

2 OECD:N TOIMENPIDESUUNNITELMA – ENSIMMÄINEN TOIMENPIDE

Kuten edellä on todettu, BEPS-projektia seurasi 15 toimenpiteen toimenpidesuunnitelma (BEPS Action Plan), joka hyväksyttiin OECD:n ja G20-maiden toimesta syyskuussa 2013. Toimenpidesuunnitelma perustuu kolmeen lähtökohtaan: sellaisten kansallisten sääntöjen yhtenäistämiseen, jotka vaikuttavat rajat ylittäviin toimenpiteisiin; nykyisten kansainvälisten verostandardien substanssivaatimusten vahvistamiseen; sekä läpinäkyvyyden ja verovarmuuden parantamiseen.⁵³ Toimenpidesuunnitelman toimien tavoitteena on tarjota valtioille välineitä veronkierron torjumiseksi sekä sen varmistamiseksi, että verotus toteutetaan todella siellä, missä voittoa tuottava toiminta tapahtuu ja liiketoiminnan arvo luodaan.⁵⁴

Toimenpidesuunnitelman hyväksymisen jälkeen kaikki G20-maat ja OECD:n jäsenmaat ovat työskennelleet yhdessä sääntöjen yhdenvertaisen perustan luomiseksi. Työhön ovat osallistuneet myös muun muassa Euroopan komissio, kehitysmaat sekä paikalliset verojärjestöt. Lisäksi eri sidosryhmiä on konsultoitu saavuttaen yli 1 400 kannanottoa eri toimialoilta, asiantuntijoilta, tutkijoilta ja yrityksiltä. Työhön on sisällytynyt myös 14 julkista konsultointikierrosta. Kahden vuoden työrupeaman jälkeen 15 veronkierron vastaista toimenpidettä on saatu valmiiksi. BEPS:n toimenpidepaketti edustaa merkittävintä kansainvälisten verosääntöjen uudistamista viimeisen vuosisadan aikana.⁵⁵

Tällä hetkellä Inclusive Framework tutkii digitalisaation asettamia haasteita verotukselle, minkä lisäksi ryhmän jäsenet ovat sitoutuneet löytämään näihin haasteisiin yhteisen ratkaisun vuoden 2020 loppuun mennessä. Tässä luvussa käsitellään BEPS-projektin ensimmäisen toimenpiteen (Action 1 - Tax Challenges Arising from Digitalisation) taustoja.

⁵³ OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, s. 3.

⁵⁴ OECD 2019, What is BEPS?

⁵⁵ OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, s. 3.

2.1 Digitaalinen talous ja sen ominaispiirteet

Toimenpidesuunnitelman ensimmäinen toimenpide koskee digitalisaation asettamia haasteita verotukselle. Nopea ja laajalle ulottuva talouden digitaalinen muutos on herättänyt paljon maailmanlaajuisia keskustelua niin oikeudellisissa kuin myös kansainvälistä verotusta koskevissa asioissa.⁵⁶ Keskustelujen keskipisteenä on ollut kysymys siitä, soveltuvatko kansainvälisen tuloverotuksen säännökset, jotka on aikanaan kehitetty koskemaan kivijalkamyymälöiden liiketoimintaa, tämän päiväiseen moderniin talouteen. Kansainvälisen verotusjärjestelmän tukemiseksi luodut säännökset siitä, missä verot tulisi maksaa sekä siitä, kuinka paljon veroja tulisi maksaa, ovat tukeneet hyvin verovarmuutta ja auttaneet poistamaan kaksinkertaisen verotuksen mahdollisuutta. Digitaalinen talous haastaa kuitenkin ilmiöillään tämän maailmanlaajuisen verojärjestelmän perustan.⁵⁷

TFDE (Task Force on the Digital Economy), joka on CFA:n (Committee on Fiscal Affairs) alajärjestö, perustettiin syyskuussa 2013 selvittämään digitalisaation asettamia haasteita ja vaihtoehtoisia toimia niiden selättämiseksi. TFDE konsultoi eri sidosryhmiä sekä analysoi yritysten, kansalaisyhteiskuntien, tutkijoiden ja kehitysmaiden toimittamia kirjallisia lausuntoja. Lisäksi järjestö keskusteli aiempien sähköiseen kaupankäyntiin liittyvien tutkimusten⁵⁸ lopputulosten merkityksestä tämän hetkiseen tilanteeseen ja totesi niiden olevan edelleen merkityksellisiä. Lokakuussa 2015 OECD julkaisi ensimmäisen raporttinsa digitalisaation asettamista haasteista verotukselle (BEPS Action 1 - Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy) TFDE:n työn pohjalta. Raportissa käsiteltiin digitaalista taloutta, BEPS:n mukaisen veronkierron ongelmia ja sen aiheuttamia laajempia verotuksellisia haasteita sekä esitettiin näiden perusteella suosituksia jatkotoimenpiteistä.⁵⁹

Raportin mukaan digitaalista taloutta on mahdotonta erottaa muusta taloudesta verotuksen näkökulmasta. Kuitenkin digitaalisessa taloudessa ja sen liiketoimintamalleissa on tiettyjä

⁵⁶ esim. Ciuriak – Ptashkina 2018, s. 2–6.

⁵⁷ OECD 2019, Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation.

⁵⁸ TFDE keskusteli mm. Ottawan ministerikonferenssista, jossa ministerit vastaanottivat CFA:n vuoden 1998 raportin ”Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions” (OECD, 2001) liittyen sähköiseen kaupankäyntiin.

⁵⁹ OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, s. 17-18.

ominaisuuksia, jotka ovat erityisen tärkeitä verotuksessa. Näitä ominaisuuksia ovat aineettoman omaisuuden, käyttäjien ja liiketoiminnan nopea liikkuvuus, riippuvuus datasta, verkoston vaikutukset, kuten osallistumisen, integraation ja synergiaetujen mahdollisuus, monipuolisten liiketoimintamallien nopea leviäminen, taipumus monopoli- tai oligopoliasetelmiin sekä epävakaisuus, joka syntyy helposta pääsystä verkkomarkkinoille sekä nopeasti kehittyvästä teknologiasta. Digitalisaation mukanaan tuomat liiketoimintamallit sisältävät erilaisia versioita verkko- ja sovelluskaupoista, verkkomainonnasta, pilvipalveluista, verkkoalustoista, nopeasta kaupankäynnistä, digitaalisista valuutoista sekä verkkomaksupalveluista. Lisäksi digitaalinen talous on kiihdyttänyt ja muuttanut monikansallisten yritysten toimintojen muodostamien arvoketjujen leviämistä maailmanlaajuisesti. Teknologian kehityessä ja tietotekniikan kustannusten laskiessa tietotekniikasta on tullut keskeinen osa yritysten liiketoimintamalleja. Nykyään kaikkien liiketoiminta-alueiden yritykset kykenevät suunnittelemaan ja luomaan liiketoimintamalleja teknologisten voimavarojen ympärille tehostaakseen toimintaansa, lisätäkseen toimintansa joustavuutta sekä laajentaakseen palvelujen saatavuutta maailmanlaajuisesti.⁶⁰

Digitaalisen talouden liiketoimien monimuotoisuutta kuvaa myös erilaisten ansaintamallien laaja kirjo. Digitaalisen talouden liiketoimintamallien yleisimpiä ansaintamalleja ovat mainontaan perustuvat tulot, digitaalisen sisällön, kuten e-kirjojen, videoiden tai sovellusten, myynti tai vuokraus, tavaroiden tai palveluiden myynti, tilausmaksuihin perustuvat tulot, esimerkiksi suoratoistopalveluiden kuukausimaksut tai ohjelmistopalveluiden maksut, lisensoitavan sisällön ja teknologian myynti, esimerkiksi pääsy pilvipohjaiseen käyttöjärjestelmään, käyttäjätietojen ja markkinatutkimuksen myynti sekä niin kutsutut piilotetut palkkiot, joissa verkkotoiminnasta saatuja tuloja ei kyetä erottamaan, koska ne on yhdistetty fyysiseen toimintaan.⁶¹

Maaliskuussa 2018 julkaistussa väliraportissa Inclusive Frameworkin jäsenet vahvistivat yksimielisesti tunnistaneensa digitaaliselle liiketoiminnalle kolme tunnusmerkkiä: tehokkaan

⁶⁰ OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, s. 51-74.

⁶¹ OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, s. 51-74.

skaalautuvuuden (scale without mass), riippuvuuden aineettomasta omaisuudesta sekä käyttäjien osallistumisen ja datan merkityksen yritysten arvonluonnille.⁶²

2.2 BEPS-riskit digitaalisessa taloudessa

Digitaalinen talous ja sen liiketoimintamallit eivät itsessään synnytä veronkierroksia ongelmia, mutta osa niiden ominaispiirteistä lisää BEPS:n mukaisia riskejä. Etenkin liikkuvuuteen liittyvät ominaisuudet lisäävät BEPS huolenaiheita verotuksessa. Esimerkiksi aineettoman omaisuuden merkitys digitaalisessa taloudessa ja sen nopea liikkuvuus voimassa olevien verosääntöjen mukaisesti lisää BEPS:n mukaisen veronkierron mahdollisuutta. Digitalisaation mukanaan tuoma mahdollisuus keskittää keskeiset laitteet ja toiminnot muualle kuin markkina-alueelle sekä hoitaa myyntiä kyseisellä alueella ilman fyysistä läsnäoloa, mahdollisimman vähällä henkilöstöllä, mahdollistavat veronkierron tilanteen, kun yritys hajauttaa fyysisiä toimintojaan verotuksen välttämiseksi. Toimenpidesuunnitelmaa työstäessä on huomioitu nämä avaintekijät sen varmistamiseksi, että ehdotetuissa ratkaisuissa huomioidaan BEPS myös digitaalisessa taloudessa.⁶³

Digitaalisen talouden mahdollistamien riskien tunnistamisessa keskitytään BEPS:n mukaisesti ennaltaehkäisemään voittojen siirtämistä alhaisen verotuksen tai nollaverotuksen alueille sekä lisäämään läpinäkyvyyttä veronmaksajien ja veroviranomaisten välillä. BEPS toimenpiteiden tavoitteena on varmistaa verotuksen tasaisuus kaikissa niissä valtioissa, joissa liiketoimintaa harjoitetaan. Toimenpiteiden käyttöönoton odotetaan olennaisesti keskittyvän digitaalisen talouden kasvattamiin BEPS-riskeihin sekä yhtiöiden toimimilla markkina-alueilla eli lähdevaltioissa että konsernin emoyhtiön todellisessa asuinvaltiossa, ja näin lopettavan niin kutsutun kansalaisuudettoman tulon (stateless income) syntymisen. Markkina-alueita koskevia toimia tarkasteltaessa tulee muun muassa kiinnittää huomiota verosopimusten väärinkäytön⁶⁴ (Action 6) sekä kiinteän toimipaikan keinotekoisien välttelyn (Action 7) ehkäisemiseen. Asuinvaltiokohtaisiin BEPS-ongelmiin tulee puolestaan vastata vahvistamalla

⁶² OECD 2018, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, s. 24-25.

⁶³ OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, s. 78.

⁶⁴ Verosopimusten väärinkäytöllä (treaty shopping) viitataan mm. tilanteisiin, joissa yhtiöt toimivat valtiossa vain hyötyäkseen kyseisen valtion verosopimusverkostosta, eivätkä todellisuudessa harjoita lainkaan liiketoimintaa siinä valtiossa.

ulkomaisia väliyhteisöjä koskevaa sääntelyä (Action 3). Lisäksi sekä markkina-aluetta että asuinvaltiota koskevia BEPS-kysymyksiä tulee tarkastella hybridijärjestelyjen⁶⁵ vaikutusten lieventämisen (Action 2), veropohjan rapautumisen ehkäisemisen korkovähennysten ja muiden taloudellisten maksujen avulla (Action 4), haitallisten verokäytäntöjen ja niihin puuttumisen (Action 5) sekä siirtohinnoittelun ja arvonluonnin (Actions 8-10) näkökulmasta. Koska kaikilla toimenpiteillä on vaikutusta BEPS:iin digitaalisessa taloudessa, tarkemman tarkastelun alaiseksi valittiin toimenpiteet koskien ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan sääntelyn vahvistamista, kiinteän toimipaikan keinotekoisien välttelyn ehkäisemistä sekä siirtohinnoittelun lopputuloksen ja todellisen arvonluonnin yhdenmukaisuuden varmistamista.⁶⁶

Useilla toimenpidesuunnitelman toimenpiteillä todettiin olevan ensisijainen vaikutus lähdeverotuksen palauttamiseksi ennalleen, merkittävimpinä verosopimusten väärinkäyttöön (Action 6) ja kiinteän toimipaikan keinotekoiseen välttelyyn (Action 7) liittyvillä toimilla. Perinteisesti kiinteän toimipaikan muodostavaksi toiminnaksi on tunnistettu sellaisten toimien harjoittaminen, jotka vaativat fyysistä läsnäoloa kyseisessä valtiossa. Koska digitaalisen talouden liiketoimintamallit sisältävät muun muassa verkkokauppoja ja pilvipalveluita, ei fyysisestä läsnäoloa välttämättä muodostu niihin valtioihin, joissa voittoa tuottavaa toimintaa harjoitetaan. Huomioiden digitaalisen talouden ominaispiirteet, ensimmäisessä raportissa päätettiin muokata kiinteän toimipaikan määritelmää siten, ettei keinotekoisia järjestelyjä voida käyttää verotusoikeuden määräytymisen välttämiseksi. Tästä johtuen kiinteän toimipaikan määritelmää muutettiin vastaamaan myös tilanteita, joissa monikansalliseen konserniin kuuluvan yrityksen tekemät hyödykkeiden myyntiin liittyvät keinotekoiset järjestelyt johtavat tosiasiassa sopimusten solmimiseen siten, että myyntiä tarkastellaan kuin sen olisi todellisuudessa toteuttanut kyseinen yhtiö. Esimerkiksi tilanteet, joissa verkkomainospalveluja tarjoavan emoyhtiön paikallinen tytäryhtiö toimii tavanomaisesti päämiehenä solmittaessa sopimuksia tulevien asiakkaiden kanssa ja sopimukset hyväksytään rutiininomaisesti ilman

⁶⁵ Hybridijärjestelyllä (hybrid mismatch arrangements) viitataan tilanteeseen, jossa eri lainkäyttöalueiden verotuksessa kohdellaan eri tavalla suorituksen perusteena olevaa rahoitusvälinettä tai siihen perustuvaa suoritusta, suorituksen maksajaa tai suorituksen saajaa. Tällaisen järjestelyn johdosta rajat ylittävissä tilanteissa syntyy kaksinkertaisia vähennyksiä, jolloin tuloa jää verottamatta.

⁶⁶ OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, s. 86-87.

emoyhtiön tekemiä olennaisia muutoksia, johtavat emoyhtiön kiinteän toimipaikan muodostumiseen kyseisessä valtiossa, vaikka tytäryhtiö ei virallisesti solmi sopimuksia ja sopimukset ovat vakiomuotoisia.⁶⁷

Raportin esitöissä päätettiin painottaa myös valmistelevien ja avustavien liiketoimien lisääntyttä merkitystä aiempaan. Aiemmin valmistelevaksi tai avustavaksi määritellyn toiminnan merkitys voi olla merkittävän suuri digitaalisen talouden liiketoiminnoissa. Mikäli näin on, merkitystä on sillä, missä olosuhteissa kyseiset toiminnot katsotaan ydintoiminnoiksi sekä milloin tämän hallitsemiseksi voitaisiin asettaa uusia sääntöjä. Vastatakseen tähän haasteeseen, OECD:n malliverosopimuksen 5. artiklan kiinteän toimipaikan määritelmän poikkeusluetteloa päätettiin muokata sen varmistamiseksi, että kaikki poikkeukset rajoittuvat vain toimiin, jotka ovat luonteeltaan valmistelevia tai avustavia ja todellisuudessa ydintoiminnoiksi luettavat toiminnot eivät kuulu enää poikkeustilanteisiin. Samassa yhteydessä otettiin käyttöön uusi pirstoutumisen estävä sääntö (anti-fragmentation rule) varmistamaan, ettei näistä poikkeuksista voida hyötyä tilanteissa, joissa liiketoiminta pirstoutuu läheisesti toisiinsa yhteydessä olevien yritysten välillä. Tämä tarkoittaa sitä, että esimerkiksi tilanteessa, jossa aineellisten tuotteiden verkkomyyjän alaisuudessa työskentelee paljon työntekijöitä paikallisessa varastossa ja tavoitteena on toimittaa tuotteita nopeasti asiakkaille ilman yrityksen muuta toimintaa kyseisessä maassa, verkkomyyjäyhtiölle muodostuu tästä toiminnasta kiinteä toimipaikka kyseiseen maahan uusien sääntöjen perusteella.⁶⁸

Kuten edellä todettiin, osa toimenpiteistä ottaa kantaa BEPS-kysymyksiin, jotka vaikuttavat sekä markkina-alueeseen että konsernin emoyhtiön lainkäyttöalueeseen. Kuten muutkin monikansalliset yritykset, digitaalista liiketoimintaa harjoittavat yritykset hyötyvät hybridijärjestelyjen (Action 2) avulla saavutettavasta BEPS-edusta muun muassa poistamalla tulot markkinoilta tai välttämällä ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan sääntelyn soveltamista. Digitaalinen liiketoiminta on huomioitava myös korkovähennys- ja rajoitussäännösten osalta (Action 4), sillä digitaalisen talouden innovaatioiden taustalla on myös rahoitusjärjestelyjä. Lisäksi aineettomien hyödykkeiden merkitys digitaalisessa taloudessa on merkittävä, mikä

⁶⁷ OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, s. 87-88.

⁶⁸ OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015 Final Reports, Executive Summaries, s. 6.

on huomattu etenkin haitallisiin verokäytäntöihin keskittyvää toimenpidettä (Action 5) työstäessä. Digitaalinen talous tukeutuu vahvasti aineettomuuteen arvonluonnissa ja tulojen tuottamisessa, sillä aineeton omaisuus ja siitä saatava tulo on maantieteellisesti helposti liikkuvaa.⁶⁹

Siirtohinnoittelua koskevan työn (Actions 8-10) tavoitteena puolestaan oli saada monikansallisen konsernin tulojen allokointi yhdenmukaisemmaksi arvoa luovan liiketoiminnan maantieteellisen sijainnin kanssa. Tämä tavoite saavutetaan keskittymällä siirtohinnoittelun avaintekijöihin: aineettoman omaisuuden siirtämiseen ja käyttöön sekä kustannustenjakojärjestelyihin (cost contribution arrangements); todellisten liiketoimien ja liiketoimintariskien määrittämiseen; sekä maailmanlaajuisiin arvoketjuihin ja voitonjakomenetelmiin (transactional profit split methods). Digitaalinen liiketoiminta mahdollistaa tulojen jakamisen tietylle yhtiölle, vaikka kyseinen yhtiö ei todellisuudessa osallistuisi liiketoimintaan lainkaan tai osallistuisi siihen vain vähäisissä määrin. Esimerkiksi BEPS:n mukaisessa toiminnassa yhtiöt kykenevät siirtämään aineetonta omaisuutta tai siihen liittyviä oikeuksia veroedullisiin sijainteihin, minkä lisäksi laaditut sopimukset saattavat oikeuttaa aineettoman omaisuuden synnyttämien tulojen todellisuudenvastaiseen allokointiin. OECD huomasi, että pelkkä aineettoman hyödykkeen laillinen omistaminen ei välttämättä suoraan oikeuta voittoihin aineettoman oikeuden käytöstä, vaan voittoihin tulisi olla oikeutettuja vain ne konserniyhtiöt, jotka osallistuvat todellisuudessa tärkeisiin toimenpiteisiin, tuottavat arvoa toiminnalle sekä kantavat merkittäviä riskejä kyseisestä liiketoiminnasta. Teknologian kehittyessä monikansallisten yritysten arvoketjut ovat myös muuttuneet suuntaan, jossa yritysten oikeusrakenteet ja yksittäiset oikeussubjektit eivät ole enää tärkeitä, vaan monikansalliset konsernit käyttäytyvät taloudellisesti enemmän ikään kuin yksittäisinä yrityksinä samalla maksimoiden maailmanlaajuisen liiketoiminnan hyödyt.⁷⁰

Toimenpiteet liittyen BEPS-kysymyksiin konsernin emoyhtiön lainkäyttöalueella liittyivät ulkomaisia väliyhteisöjä (CFC, Controlled Foreign Company) koskevan sääntelyn paranta-

⁶⁹ OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, s. 89-90.

⁷⁰ OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, s. 90-92.

miseen. Ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan lainsäädännön tarkoituksena on ehkäistä veronkierrossa käytettävien verotaivaiden käyttöä. Käytännössä ulkomaalaisella väliyhteisöllä tarkoitetaan ulkomaalaista yhtiötä tai entiteettiä, joka sijaitsee matalan verotuksen valtiossa ja joka on suoraan tai epäsuorasti toisessa valtiossa sijaitsevan etuyhteisyriksen alaisuudessa.⁷¹ Tehokkaan ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan sääntelyn tulee sisältää myös tyypillisesti digitaalisesta taloudesta syntyvät tulot, sillä digitaalista liiketoimintaa harjoittava monikansallinen konserni voi välttää verojen maksamisen siirtämällä tärkeät aineettomat omaisuudet ulkomaiselle väliyhteisölle alhaisen tai nollaverotuksen valtioon. Lisäksi konserni voi käyttää kyseisiä aineettomia omaisuuksia digitaalisten hyödykkeiden myynnissä, jolloin paikallinen yritys ei maksa veroja lainkaan tai maksaa niitä vain vähän samalla välttämällä verojen maksamisen sekä lähdevaltiossa että emoyhtiön asuinvaltiossa.⁷²

2.3 Digitaalisen talouden asettamat laajemmat haasteet välittömälle verotukselle

Samalla kun digitalisaatio tuo mukanaan taloudellista hyötyä, se myös asettaa erilaisia haasteita verotukselle. Nämä haasteet koskettavat sekä kansallista että kansainvälistä veropoliittikkaa vaikuttaen muun muassa kansainväliseen yksityisyyden ja tiedon suojeluun sekä kirjanpitoon ja sääntelyyn.⁷³

Digitaalisen talouden asettamat haasteet välittömässä verotuksessa voidaan jakaa kolmeen pääkategoriaan: nexukseen, dataan ja karakterisointiin. Ensinnäkin, teknologian jatkuva kasvupotentiaali sekä liiketoiminnan harjoittamiseen tarvittavan fyysisen läsnäolon merkityksen väheneminen yhdistettynä verkoston merkityksen kasvuun asiakasvuorovaikutuksessa, kyseenalaistavat nykyisten verotusoikeutta koskevien eli nexus-sääntöjen paikkansapitävyyden. Toiseksi, kehittyneen informaatioteknologian kasvu mahdollistaa digitaalisen talouden yritysten keräävän ja käyttävän informaatiota entistä enemmän huolimatta sen maantieteellisestä sijainnista. Verotuksen näkökulmasta herää kysymys siitä, miten kerättyä dataa voidaan arvostaa ja miten henkilön tai entiteetin toimittamaa dataa liiketoimessa voidaan ka-

⁷¹ VYL 16.12.1994/1217, 2 §.

⁷² OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, s. 93.

⁷³ OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, s. 98.

rakentaa verotarkoituksessa. Kolmanneksi, tuotteiden ja palveluiden toimittaminen asiakkaille on saanut uusia muotoja digitalisaation myötä. Kuten edellä on todettu, digitaaliselle taloudelle on ominaista myös erilaiset ansaintamallit, mikä luo epävarmuutta suoritusten karakterisoinnissa uusissa liiketoimintamalleissa, etenkin pilvipalveluiden tarjoamisessa.⁷⁴

TFDE totesi edellä esitettyjen pääkategorioiden olevan osittain päällekkäisiä, minkä vuoksi digitaalisen talouden liiketoimintaa tulisi tarkastella sen kyvystä tuottaa myyntituloja maassa ilman fyysistä läsnäoloa sekä kyvystä hyödyntää arvoketjun osallisten panosta ja muuttaa kyseinen panos rahaksi myymällä muun muassa dataa tai kohdistettua mainontaa kolmansille osapuolille. Kolmen pääkategorian ominaisuuksien sijasta haasteita päätettiin lähestyä uuden ”merkittävän taloudellisen läsnäolon” -konseptin näkökulmasta, joka keskittyy verotusoikeuteen sekä voitonjakosääntöihin. Tästä näkökulmasta ulkomaalaisen yhtiön merkittävä taloudellinen toiminta valtiossa, ilman fyysistä läsnäoloa, loisi yhtiölle verotuksellisen läsnäolon kyseiseen valtioon. Tällainen lähestymistapa vähentäisi veronmaksajan lainsäädännön noudattamisesta syntyviä kuluja sekä toisi verovarmuutta rajat ylittävään liiketoimintaan.⁷⁵

Tiivistettynä digitalisaation asettamia haasteita voidaan tarkastella seuraavien kysymysten kautta: miten päättää verosuunnittelun synnyttämä verojen vähäinen maksaminen sekä miten rajat ylittävästä digitaalisesta liiketoiminnasta saadut tulot tulisi jakaa valtioiden kesken. Jotta vaihtoehtojen arviointi olisi kaikin puolin selvää ja yhdenmukaista, toimenpiteiden jatkoarvioinnin lähtökohdiksi asetettiin olennaiset verotusperiaatteet koskien tasapuolisuutta, tehokkuutta, verovarmuutta ja yksinkertaisuutta, reiluuutta, joustavuutta ja vakautta sekä sopivaa suhteellisuutta toimenpiteiden ja niistä seuraavien muutosten välillä.⁷⁶

TFDE esitti kiinteän toimipaikan määritelmän muutokseen liittyvien toimenpiteiden käytönnoton tapahtuvan olemassa olevan verosopimusverkoston kautta synkronoidulla ja tehok-

⁷⁴ OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, s. 98-99.

⁷⁵ OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, s. 99-100.

⁷⁶ OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, s. 136.

kaalla tavalla luomalla monenkeskinen työkalu, jolla voidaan muuttaa kahdenvälisiä verosopimuksia toimenpiteen 15 (Action 15 – Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties) alaisuudessa.⁷⁷

Muita TFDE:n esittämiä suosituksia ei käsitelty vielä tässä vaiheessa, sillä BEPS-projektin saatossa kehitettävien toimenpiteiden odotettiin vaikuttavan niin olennaisesti aiemmin määritettyihin BEPS-ongelmiin, että tietyt toimenpiteet lieventäisivät joitain näkökulmia laajemmissa verohaasteissa ja kulutukseen liittyvät verot perittäisiin tehokkaasti markkinavaltioissa. TFDE kuitenkin suositteli valtioita esittelemään jo nämä toimenpiteet kansallisessa lainsäädännössä, voimassa olevissa sopimusvelvoitteissa tai kahdenkeskisissä verosopimuksissa suojatoimenpiteenä veronkiertoa vastaan. Virallinen hyväksyminen osaksi kansallista lainsäädäntöä ei kuitenkaan ollut vielä mahdollista, sillä se olisi edellyttänyt laajempaa vaihtoehtojen kalibrointia ja lainsäädännön sopeuttamista voimassa oleviin kansainvälisiin oikeudellisiin sitoumuksiin johdonmukaisuuden varmistamiseksi.⁷⁸

2.4 Seuraavat toimenpiteet

Ensimmäisessä raportissa todettiin digitaalisen talouden jatkavan kehitystään, minkä vuoksi katsottiin tärkeäksi jatkaa tunnistettujen haasteiden työstämistä ja niiden kehittymisen seuraamista. Raportissa päätettiin jatkaa ensimmäisen toimenpiteen työtä seuraamalla muiden BEPS toimenpidesuunnitelman toimenpiteiden valmistumista sekä konsultoimalla laajalti eri sidosryhmiä. Tässä vaiheessa asetettiin myös digitalisaatioon liittyvän työn määräajaksi vuosi 2020.⁷⁹

Toisin kuin muiden toimenpiteiden osalta, ensimmäinen toimenpide ei todellisuudessa joutanut vielä tässä vaiheessa konkreettisiin toimenpiteisiin. BEPS-projekti sai jatkoa ensimmäisen toimenpiteen osalta vasta maaliskuussa 2018, kun OECD julkaisi väliraportin digitalisoitumiseen liittyvistä verotuksellisista haasteista (Tax Challenges Arising from Digita-

⁷⁷ OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015 Final Reports, Executive Summaries, s. 7.

⁷⁸ OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015 Final Reports, Executive Summaries, s. 7.

⁷⁹ OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, s. 138.

lisation – Interim Report 2018). Väliraportissa vahvistettiin digitaalisen liiketoiminnan tunnusmerkeiksi tehokas skaalautuvuus, riippuvuus aineettomasta omaisuudesta sekä käyttäjien osallistumisen ja datan merkitys yritysten arvonluonnissa.⁸⁰ Ensimmäisen toimenpiteen jatkotyötä käsitellään seuraavissa luvuissa.

⁸⁰ OECD 2018, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, s. 24-25.

3 EHDOTUKSET DIGITALISAATION AIHEUTTAMIEN VEROTUKSELLISTEN HAASTEIDEN RATKAISEMISEKSI

Tähän mennessä tutkimuksessa on keskitytty pääasiassa haasteisiin, joita digitalisaation on tunnistettu aiheuttavan nykyisten kansainvälisten veronormien toimivuudelle ja valtioiden kykyyn käyttää verotusoikeuksiaan tehokkaasti. Maaliskuun 2018 väliraportin jälkeen Inclusive Framework tehosti toimintaansa tiukan aikataulunsa puitteissa ja esiin nousi useita ehdotuksia pitkän aikavälin ratkaisuiksi digitalisaation asettamille haasteille. Helmikuussa 2019 TFDE julkaisi julkisen kuulemisasiakirjan alustavista ehdotuksista, jotka eivät tässä vaiheessa edustaneet Inclusive Frameworkin yksimielistä näkemystä, vaan ulkopuolisille sidosryhmille annettiin vielä mahdollisuus vaikuttaa prosessiin ja antaa kommentteja yksilöidyille ehdotuksille julkisessa kuulemisessa maaliskuussa 2019. Tarkoituksena oli saada yleisöltä kommentteja monille poliittisille kysymyksille ja teknisille lähtökohdille, minkä oletettiin auttavan Inclusive Frameworkia kehittämään ratkaisua vuoden 2020 loppuraporttiin.⁸¹ Sidosryhmien osallistuminen oli kattavaa yli 400 edustajalla hallituksista, yrityksistä, yhteiskunnasta sekä korkeakouluista, jotka tuottivat yli 200 kirjallista vastausta muodostaen yli 2000 sivua kommentteja ehdotuksen kehittämiseksi.⁸²

OECD:n digitaaliverotusta koskeva työohjelma (Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy) hyväksyttiin toukokuussa 2019 pidetyssä veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoja koskevan Inclusive Frameworkin kokouksessa sekä kesäkuussa 2019 pidetyssä G20-maiden kokouksessa. Meneillään oleva työohjelma sisältää kaksi pilaria, joissa on käsitelty ratkaisuja erilisille, mutta toisiinsa kytköksissä oleville verotuksellisille haasteille. Inclusive Framework on todennut, että haasteita pyritään käsittelemään rinnakkain, jotta lopullisessa ratkaisussa voitaisiin saavuttaa haasteita toisiaan vahvistava vaikutus.⁸³

⁸¹ OECD 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, s. 3.

⁸² OECD 2019, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, s. 6.

⁸³ OECD 2019, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, s. 6.

Seuraavaksi tutkimuksessa siirrytään käsittelemään ensimmäisiä konkreettisia keinoja, joita pilareissa on ehdotettu nexus- ja voittojen uudelleenjakosääntöjen muuttamiseksi (pilari 1) sekä vielä ratkaisemattomiin BEPS-ongelmiin veropohjan rapautumisen estämiseksi maailmanlaajuisella tasolla (pilari 2). Ensimmäisen pilarin ehdotusten yhteydessä käsitellään myös OECD:n sihteeristön ehdotusta yhtenäiseksi lähestymistavaksi (Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One) työohjelman sisältämille ratkaisuvaihtoehdoille. Myös ehdotusten toimivuutta ja hyväksyttävyyttä tarkastellaan työohjelmassa esiin tuotujen kysymysten valossa, jotka on vielä ratkaistava johdonmukaisen ja yhtenevän ratkaisun saavuttamiseksi.

3.1 Nexus-säännöt ja voittojen uudelleenjakaminen

Ensimmäinen pilari keskittyy verotusoikeuksien jakamiseen ja sen tavoitteena on muodostaa johdonmukainen ja yhtenäinen katsaus voitonjako- ja nexus-säännöille. Tässä vaiheessa OECD esitti kolme ehdotusta, joiden tavoitteena on muokata nykyisiä nexus- ja voitonjakoon liittyviä sääntöjä sekä kehittää yhdenmukaista ratkaisua siitä, miten rajat ylittävää liiketoiminnasta saatujen tulojen verotusoikeus digitaalisella aikakaudella tulisi jakaa siihen oikeutettujen maiden kesken. Ehdotukset perustuvat konsepteihin käyttäjien osallistumisesta (user participation), aineettomien hyödykkeiden markkinoinnista (marketing intangibles) sekä merkittävästä taloudellisesta läsnäolosta (significant economic presence) voittojen jakamista ohjaavina tekijöinä.⁸⁴

Annetuilla ehdotuksilla oli tässä vaiheessa vielä merkittäviä eroja, kuten verotusoikeuden jakamisen tavoite ja laajuus. Tästä huolimatta niissä kaikissa jaetaan enemmän verotusoikeuksia markkina-alueille tilanteissa, joissa yrityksen arvonluonti on merkittävää sellaisella alueella, jolla verotusoikeutta ei nykyisten säännösten mukaan välttämättä tunnisteta. Uudet voitonjakoa koskevat säännöt ylittävät markkinaehtoperiaatteeseen ja fyysiseen läsnäoloon perustuvien verotusoikeuksien rajoitukset, jotka on yleisesti hyväksytty nykyisten verosääntöjen kulmakiviksi. Lisäksi niitä yhdistää piirre tarkastella nexusta eli taloudellisen toimin-

⁸⁴ OECD 2019, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, s.11.

nan ja maantieteellisen alueen yhteyden muodostumista fyysisen läsnäolon puuttuessa, konsernitason liikevaihdon käyttöä sekä verosopimusten yksinkertaistamista, jotta sääntöjen noudattamisesta syntyviä kustannuksia ja riitoja voitaisiin vähentää. Yhtenäisen ratkaisun löytäminen edellyttää menetelmää, jolla voidaan määrittää uudelleen jaettavan voiton määrä digitaalisten markkinoiden lainkäyttöalueille. Lisäksi menetelmällä on kyettävä ratkaisemaan voitonjaon tapa niillä markkina-alueilla, jotka ovat oikeutettuja liiketoiminnan voiton verotukseen uuden sääntelyn nojalla.⁸⁵

3.1.1 Ehdotus käyttäjien osallistumisesta arvonluontiin

Ehdotus käyttäjien osallistumisesta yrityksen arvonluontiin perustuu ajatukselle käyttäjien aktiivisesta toiminnasta perustavanlaatuisena tekijänä digitaalisen liiketoiminnan kasvun mahdollistamisessa ja markkinavoiman vakiinnuttamisessa. Toisin sanoen käyttämällä palvelualustaa tai ostamalla tuotteen tai palvelun, kuluttaja suostuu tietojensa keräämiseen kohdennettua markkinointia varten tai myytäväksi yhteistyökumppaneille tai kolmansille osapuolille. Ilmiö ei ole sinällään enää uusi, mutta uutena haasteena on noussut käyttäjäkokemuksen ja muun datan hyödyntäminen itsenäisenä arvoa muodostavana tekijänä ilman, että näitä toimia verotetaan kyseisillä markkina-alueilla.⁸⁶

Ehdotuksella pyritäänkin muokkaamaan voitonjakosääntöjä siten, että ne huomioisivat aktiivisen ja sitoutuneen käyttäjäkunnan vaikutuksen yrityksen liiketoimintaan sen arvoa lisäävänä tekijänä sellaisille digitaalisille yrityksille, joiden toiminnassa käyttäjien osallistuminen muodostaa olennaisen tuotantopanoksen sekä mahdollistaa sen, että yritys voi saada tuloja toiminnastaan. Tällaisessa tilanteessa palveluiden käyttäjällä on monimuotoisempi rooli kuin perinteisellä asiakkaalla, eikä yritys kykenisi toimimaan ilman käyttäjien osallistumista. Lisäksi nexus-sääntöjä muokattaisiin siten, että ne muodostaisivat verotusoikeuden käyttäjien arvokkaan osallistumisen perusteella allokoituun tuloon niille valtioille, joilla tällaiset käyttäjät sijaitsevat (user jurisdiction). Näin ollen sillä ei olisi merkitystä, onko yrityksellä itsellään fyysistä läsnäoloa kyseisillä alueilla. Muutokset koskisivat ehdotuksen mukaan vain sellaisia yrityksiä, jotka hyötyisivät käyttäjistään edellä kuvatulla tavalla. Tällaisia

⁸⁵ OECD 2019, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, s. 11-12.

⁸⁶ Christians – Magalhes 2019, A New Global Tax Deal for the Digital Age, s. 1161.

liiketoimintoja edustavia yrityksiä ovat esimerkiksi sosiaalisen median alustalla toimivat yritykset, hakukoneyritykset sekä verkossa toimivia kauppapaikkoja ylläpitävät yritykset. Muutoksilla ei siten olisi vaikutusta perinteisempien toimijoiden osalta sovellettaviin voitonjakojen nexus-sääntöihin.⁸⁷

Ehdotuksessa pyritään siis varmistamaan voittojen jakaminen siten, että tietty osuus menee lainkäyttöalueille, joissa yritys fyysisesti toimii ja tietty osuus lainkäyttöalueille, missä käyttäjät sijaitsevat, riippumatta siitä, onko yrityksellä fyysistä läsnäoloa kyseisillä alueilla. Markkinaehtoperiaate ei soveltuisi tällaisten voittojen jakamiseen, sillä käyttäjäkuntaa ei käytännössä voida tarkastella itsenäisenä yrityksenä. Sen sijaan, ratkaisuksi ehdotetaan jäännösvoitonjakomenetelmää (a non-routine or residual profit split approach), jossa käyttäjien toiminnan vaikutuksesta syntyneen tulon määrä määritetään selvittämällä ensin yrityksen muista tavanomaisista liiketoimista syntyneen tulon osuus markkinaehtoperiaatetta hyödyntämällä, minkä jälkeen jäljelle jäävä tulo tai osa siitä katsottaisiin tiettyjen ennalta määritettyjen kriteerien perusteella käyttäjien toiminnan perusteella syntyneeksi tuloksi. Lopuksi tulon verotusoikeus jaettaisiin vielä ennalta sovittujen ehtojen mukaisessa suhteessa niiden valtioiden kesken, joissa yrityksen arvonluontiin osallistuneet käyttäjät sijaitsevat.⁸⁸

Jäännösvoitonjakomenetelmän soveltamisen on katsottu muodostuvan käytännössä haasteelliseksi, sillä se paljonko käyttäjien osallistumisesta muodostuu arvoa, on vaikea määrittää, vaikka olisi selvää, että yrityksen digitaalisen talouden liiketoimintamalli perustuu käyttäjien osallistumiselle. Markkinoilla ei ole sellaisia analyysityökaluja, joilla yhden käyttäjän tuottaman datan arvo voitaisiin määrittää. Arvo on myös todennäköisesti vähäpätöistä vielä datan siirtohetkellä. Toisaalta tällaisten työkalujen merkityksen kasvu on ymmärrettävää, kun uutta dataa saadaan kerättyä tarpeeksi työkalun kehittämiseksi ja muun muassa uusien

⁸⁷ OECD 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, s. 9-10; Euroopan komissio 2018, Ehdotus, Neuvoston direktiivi, tiettyjen digitaalisten palvelujen tarjoamisesta saatavista tuloista kannettavaa digitaalisten palvelujen veroa koskevasta yhteisestä järjestelmästä, COM (2018) 148 final, s. 7.

⁸⁸ OECD 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, s. 10-11.

käyttäjien löytämiseksi. Tällöin kerättyä dataa hyödynnetään arvoa lisäävänä tekijänä, mikä puolestaan tukee tällaisen datan keräämiseen käytettävien toimien verotettavuutta.⁸⁹

3.1.2 Ehdotus aineettomien hyödykkeiden markkinoinnista

Ehdotus aineettomien hyödykkeiden markkinoinnista perustuu samalle määritelmälle kuin ”marketing intangibles” -käsitteen määritelmä OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa.⁹⁰ Siirtohinnoitteluohjeiden mukaan käsitteellä tarkoitetaan sellaisten aineettomien hyödykkeiden markkinointia, jotka tukevat hyödykkeen kaupallista hyödyntämistä tai joilla on hyödykkeen myynninedistämisen kannalta merkittävää arvoa. Esimerkkeinä aineettomien hyödykkeiden markkinoinnista mainitaan tavaramerkit, toiminimet, asiakaslistat, asiakassuhteet sekä yrityksen omistama markkinoita ja asiakkaita koskeva data, jota hyödynnetään yrityksen hyödykkeiden markkinoinnissa ja myynnissä asiakkaille.⁹¹

Annettu ehdotus muuttaisi nexus- ja voitonjakosääntöjä, mutta ne eivät koskisi vain digitaalista liiketoimintaa harjoittavia yrityksiä, kuten ehdotus käyttäjien osallistumisesta. Sen sijaan, soveltamisalaa laajennettaisiin koskemaan kaikkia kansainvälisesti toimivia yrityksiä siten, että niiden toimintaa koskeva verotusoikeus perustuu joko etänä tapahtuvaan rajat ylittävään digitaaliseen kauppaan tai rajoitettuun paikalliseen läsnäoloon asiakaskunnan ja muiden aineettomien hyödykkeiden kehittämisessä. Ehdotuksen tavoitteena on siten puuttua tilanteisiin, joissa kansainväliset konserniyhtiöt toimivat etäältä tai rajoitetun riskin jakeluyhtiön eli niin kutsutun LRD-yhtiön (Limited Risk Distributor)⁹² kautta markkinavaltiossa muodostaakseen sinne käyttäjäkunnan tai kehittääkseen muita markkinoinnissa hyödynnettäviä aineettomia hyödykkeitä.⁹³

Voitonjakosääntöihin ehdotetut muutokset ovat pääpiirteissään saman sisältöisiä kuin aiemmin esitellyssä ehdotuksessa käyttäjien osallistumisesta, joten niitä ei käydy enää uudelleen

⁸⁹ Christians – Magalhes 2019, A New Global Tax Deal for the Digital Age, s. 1161.

⁹⁰ OECD 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, s. 11.

⁹¹ OECD 2017, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, s. 27.

⁹² Raunio – Karjalainen 2018, s. 81: LRD-yhtiöllä viitataan yleisesti siihen, että jälleenmyyjänä toimivan yhtiön kantamat riskit ovat melko vähäiset tai rajoitetut.

⁹³ OECD 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, s. 11-12.

tarkemmin läpi.⁹⁴ Nexus-sääntöjen kohdalla ehdotuksessa ei tarkenneta, miten verotusoikeuden muodostumista ohjaavia sääntöjä sisällöllisesti muutettaisiin. Käytännössä verotusoikeus syntyisi mekaanisesti arvioimalla sitä, muodostaako voitonjakosääntöjen soveltaminen luontaisen toiminnallisen linkin yrityksen liiketoimintaan, jonka perusteella yrityksen katsotaan saaneen verotettavaa tuloa markkina-alueella harjoittamistaan toimista. Verotusoikeus syntyisi siten suoraan sen perusteella, että yrityksen katsotaan harjoittaneen taloudellista liiketoimintaa markkinavaltiossa, mikä eroaa merkittävästi nykyisten nexus-sääntöjen edellyttämästä fyysisen läsnäolon vaatimuksesta.⁹⁵

Toiminnallinen yhteys markkinavaltion ja markkinoinnissa hyödynnettävien aineettomien hyödykkeiden välillä ilmenee ehdotuksen mukaan kahdella tavalla. Ensinnäkin, yhteys voi liittyä esimerkiksi yrityksen brändiin, jolloin yrityksen liiketoiminnan arvon katsotaan vahvistuneen markkina-alueella, kun siellä olevat käyttäjät osoittavat myönteistä suhtautumista yritystä ja sen hyödykkeitä kohtaan. Toiseksi, markkinavaltion ja markkinoinnissa hyödynnettävien aineettomien hyödykkeiden välinen linkki voidaan osoittaa tarkastelemalla kyseisten aineettomien hyödykkeiden syntytapaa. Esimerkiksi asiakastietojen kerääminen ja asiakassuhteiden luominen edellyttävät aktiivisia asiakkaisiin kohdistuvia toimia näiden sijainnissa. Aktiivinen toiminta markkinoinnissa hyödynnettävien aineettomien hyödykkeiden kehittämiseksi tietyllä markkina-alueella puoltaa tulkintaa katsoa niiden lisänsä osaltaan yrityksen arvoa, minkä puolestaan katsotaan oikeuttavan kasvaneen arvon verottamiseen kyseisellä alueella.⁹⁶

Aineettomien hyödykkeiden markkinoinnista annetulla ehdotuksella uskotaan olevan positiivinen vaikutus BEPS-huolenaiheiden lieventämisessä, etenkin BEPS 8-10 toimenpiteiden tavoitteiden toteutumista vahvistavana tekijänä. Kansainvälisten konsernien keinot siirtää kaupallisista aineettomista hyödykkeistä⁹⁷ syntyviä tuloja alhaisen verotuksen valtioihin

⁹⁴ OECD 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, s. 11-16.

⁹⁵ OECD 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, s. 12.

⁹⁶ OECD 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, s. 12.

⁹⁷ OECD 2017, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, s. 30: Kaupallisia aineettomia hyödykkeitä ("trade intangibles") ovat OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden määritelmän mukaan kaikki sellaiset aineettomat hyödykkeet, jotka eivät ole markkinoinnissa hyödynnettäviä aineettomia hyödykkeitä.

ovat vähentyneet, sillä kyseiset tulot on helpompi paikantaa tiettyyn maantieteelliseen alueeseen niiden syntyhetkellä havaittavissa olevien ja merkittävien toimintojen seurauksena. Sen sijaan, markkinoinnissa hyödynnettävien aineettomien hyödykkeiden kohdalla kertyneiden tulojen ja tietyssä paikassa toteutettujen niiden arvoa lisäävien toimien välinen yhteys on harvoin paikannettavissa, jolloin yritykset pystyvät hyötymään oikeudettomasti markkina-alueesta. Inclusive Framework uskoo ehdotuksen mukaisten muutosten johtavan siihen, että kansainväliset yritykset eivät onnistu enää siirtämään markkinoinnissa hyödynnettävien aineettomien hyödykkeiden synnyttämiä tuloja matalan verotuksen maihin rajoitetun riskin jakeluyhtiöiden kautta.⁹⁸

3.1.3 Ehdotus merkittävästä taloudellisesta läsnäolosta

Ehdotus rajoitetusti verovelvollisten yritysten merkittävään taloudelliseen läsnäoloon perustuvan liike-tulon verottamisesta, esiteltiin jo OECD:n ensimmäisen toimenpiteen loppuraportissa vuonna 2015.⁹⁹ Ehdotus perustuu ajatukseen siitä, että talouden digitalisoituminen ja teknologian kehitys on mahdollistanut yritysten osallistumisen merkittävästi taloudelliseen toimintaan sellaisella lainkäyttöalueella, jossa sillä ei ole fyysistä läsnäoloa esimerkiksi kiinteän toimipaikan kautta. Näin ollen nykyiset nexus- ja voitonjakosäännöt on katsottu tehottomiksi. Ehdotuksen mukaan yrityksille muodostuisi jatkossa rajoitettu verovelvollisuus niissä valtioissa, joissa niillä on merkittävä taloudellinen läsnäolo ennalta määriteltujen kriteerien perusteella. Nämä läsnäololta edellytettävät kriteerit osoittaisivat yrityksen harjoittavan digitaalisen teknologian ja muiden automatisoitujen keinojen välityksellä tarkoituksellista ja jatkuvaa liiketoimintaa valtion alueella.¹⁰⁰

Lähtökohtaisesti säännöllinen tulojen syntyminen tietyllä lainkäyttöalueella osoittaa ehdotuksen mukaisen jatkuvan liiketoiminnan harjoittamisen. Tulojen saaminen ei kuitenkaan sinällään riitä todistamaan, että yrityksellä on alueella merkittävä taloudellinen läsnäolo,

⁹⁸ OECD 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, s. 12-13.

⁹⁹ OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, s. 107.

¹⁰⁰ OECD 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, s. 16.

joka muodostaisi valtiolle verotusoikeuden. Lähtökohta on siis sama kuin nykyisissä kansainvälisissä verosäännöksissä, joiden mukaan pelkästään vientitulojen saaminen ei riitä perustamaan valtiolle verotusoikeutta yrityksen liiketuloihin. Sen sijaan, merkittävän taloudellisen läsnäolon syntyminen edellyttää, että läsnäolon ja tarkasteltavana olevan yrityksen tuloja muodostavan toiminnan välillä on yhteys. Esimerkkeinä yhteyden olemassaolosta, joita tulisi tunnistaa tulojen syntymisen lisäksi vähintään yksi, on annettu seuraavat:

1. yrityksellä on käyttäjäkunta ja siihen liittyvää tiedonkeruuta lainkäyttöalueella;
2. yrityksen lainkäyttöalueelta keräämä digitaalisen sisällön määrä on huomattava;
3. yrityksen tuotteiden ja palveluiden laskutus toteutetaan käyttämällä paikallista valuuttaa tai maksutapaa;
4. yritys ylläpitää verkkosivujaan lainkäyttöalueen paikallisella kielellä;
5. yritys on vastuussa tuotteiden lopullisesta toimittamisesta asiakkailleen tai se tarjoaa asiakkailleen muita tukipalveluita, kuten huolto- ja ylläpitopalveluita;
6. yrityksellä on jatkuvia markkinointi- ja myynninedistämistoimia joko verkossa tai muulla tavalla toteutettuna asiakkaiden houkuttelemiseksi.¹⁰¹

Listaus ei ole tyhjentävä. Lisäksi yksittäisten merkkien ja niiden yhdistelmien katsotaan riittävän muodostamaan merkittävän taloudellisen läsnäolon syy-yhteys, minkä arvioitiin jo ensimmäisessä loppuraportissa tulevan vaihtelevaan markkina-alueittain ottaen huomioon niiden yksilölliset ominaispiirteet ja taloudelliset ominaisuudet.¹⁰²

Ehdotuksessa eri valtioille kuuluvan voiton määrän allokointi toteutettaisiin ns. osittaisen jaon (a fractional apportionment) menetelmää¹⁰³ käyttämällä. Menetelmä sisältää kolme peräkkäistä vaihetta: jaettavaksi tarkoitettun tulon kokonaisuuden määrittäminen, jaon suorittamisessa käytettävistä jakoperusteista päättäminen ja näiden jakoperusteiden punnitseminen. Veronalaisen voiton määrän määrittämisessä voitaisiin ehdotuksen mukaan soveltaa moni-

¹⁰¹ OECD 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, s. 16.

¹⁰² OECD 2015, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, s. 111.

¹⁰³ Osittaisen jaon menetelmä on vapaa käänös englannin kielestä ja sen tulkintaan saattaa liittyä epävarmuutta.

kansallisen konsernin kokonaisvoittoprosenttia huomioiden esimerkiksi kullakin lainkäyttö-alueella tapahtuneen myynnin määrä sekä siellä sijaitseva omaisuus ja työvoima. Lisäksi käyttäjät otettaisiin huomioon tilanteissa, joissa heillä on merkittävä myötävaikutus yrityksen arvonaluontiprosessissa.¹⁰⁴

Näiden lisäksi, ehdotuksessa viitataan myös mahdollisuuteen ottaa käyttöön muu bruttoperusteinen alhaisen verokannan lähdevero, joka toimisi toisaalta ehdotuksen mukaisten verotulojen keräämismekanismina ja toisaalta ehdotuksen tarkoituksen toetutumista varmistavana varotoimena. Tällöin yrityksellä olisi mahdollisuus hakea veronpalautusta jättämällä myöhempi tuloveroilmoitus, mikäli peritty määrä ylittäisi verovelvollisuuden mukaisen määrän.¹⁰⁵

3.1.4 Ehdotus ensimmäisen pilarin yhtenäisestä lähestymistavasta

Kuten edellä on kuvattu, työohjelman ensimmäisessä pilarissa on esitelty kolme kilpailevaa ehdotusta voittojen uudelleenjakamiselle sekä nexus-säännöille. OECD:n sihteeristö esitti lokakuussa 2019 ehdotuksensa niin sanotusta yhtenäisestä lähestymistavasta (Unified Approach) nopeuttaakseen yhteisen näkemyksen löytämistä jäsenvaltioiden kesken ensimmäisen pilarin voitonjakoa ja nexusta koskeville kysymyksille sekä helpottaakseen Inclusive Frameworkin työtä lopullisen ratkaisun esittelemiseksi tavoiteaikataulun mukaisesti vuoden 2020 loppuun mennessä. Ehdotus perustuu merkittävästi työohjelmassa esitettyihin yhdenmukaisiin seikkoihin sekä huomioi lisäksi maaliskuussa 2019 pidetyssä julkisessa kuulemisessa esitetyt näkemykset.¹⁰⁶

Ehdotus ensimmäisen pilarin yhtenäisestä lähestymistavasta keskittyy löytämään uuden, nykyisen kiinteän toimipaikan käsitteestä erillisen ratkaisun, jossa nexus-säännöt ovat riippu-

¹⁰⁴ OECD 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, s. 16.

¹⁰⁵ OECD 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, s. 17.

¹⁰⁶ OECD 2019, OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, s. 5.

mattomia suurten kuluttajaliiketoimintaa harjoittavien konsernien fyysisestä läsnäolosta digitaalisilla markkinoilla tiettyjen maakohtaisten myynnin kynnysarvojen ylittyessä.¹⁰⁷ Tammikuussa 2020 pidetyssä kokouksessaan Inclusive Framework päätti edetä esitetyn työohjelman mukaisesti ja sai sovittua yhtenäisen lähestymistavan rakenteen pääpiirteet, jotka saivat tukea edellä mainitusta OECD:n sihteeristön ehdotuksesta. Inclusive Frameworkin tammikuussa 2020 julkaiseman lausunnon (Statement by the OECD/G20 Inclusive framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy) mukaan suunniteltu verotusoikeuksien uudelleenjakaminen ensimmäisen pilarin mukaisesti edellyttää parannettua verovarmuutta sekä tehokkaita verorii-tojen ennaltaehkäisy- ja riidanratkaisumenetelmiä. Lisäksi tulevan ratkaisun suunnittelu- ja käyttöönottovaiheissa on keskityttävä monimutkaisten prosessien vähentämiseen.¹⁰⁸ Tutkimuksessa syvennyttään tarkemmin tammikuun 2020 lausunnossa esitettyyn yhtenäiseen lähestymistapaan sekä uuteen voitonjakomalliin neljännessä luvussa.

3.2 Veropohjan rapautumisen estäminen – toinen pilari

Toinen pilari (global anti-base erosion proposal), niin kutsuttu GloBE-ehdotus, keskittyy jäljellä oleviin BEPS-kysymyksiin ja sellaisen järjestelmän luomiseen, jolla kyetään varmistamaan monikansallisten konsernien maksavan niin sanotun vähimmäisverotason mukaisesti sekä digitaalitaloudessa että sen ulkopuolella. Käytännössä toisen pilarin ehdotuksesta on kyse sellaisissa tilanteissa, joissa valtio, jolla on ensisijainen verotusoikeus yrityksen tuloon, ei verota sitä tai verottaa sitä liian alhaisella verokannalla, jolloin tuloa voisi verottaa myös toisessa valtiossa. Ehdotuksella pyritään samalla muun muassa rajoittamaan hallinnollisia kustannuksia sekä estämään kaksinkertaista verotusta. Veropohjan rapautumisen estämiseksi on ehdotettu kahta toisiinsa liittyvää sääntöä, joiden tarkoituksena on antaa joko

¹⁰⁷ OECD 2019, OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, s. 6.

¹⁰⁸ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 4.

asuinvaltiolle tai markkina- / lähdevaltiolle oikaisukeino, joilla ne voivat verottaa yrityksen voittoja niissä tapauksissa, joissa verotus on ollut alle vähimmäistason.¹⁰⁹

Ensimmäisen säännön (income inclusion rule) perusteella konserniyhtiön tai sen ulkomaisen sivuliikkeen tuloja verotettaisiin lisää, mikäli kyseessä oleviin tuloihin on sovellettu liian alhaista efektiivistä veroprosenttia yhtiön asuin- tai lähdevaltiossa. Sääntö tukeutuu väliyhteisösääntöihin (controlled foreign company tai CFC rules), joiden perusteella ulkomaisen yhtiön tuloa voidaan verottaa yhtiön osakkaan tai edunsaajan tulona tiettyjen edellytysten toteutuessa¹¹⁰. Sääntö toimisi lainkäyttöalueittain vähimmäisverona, joka koskisi kaikkia ulkomaisen yhtiön osakkeenomistajia tai edunsaajia, joilla on merkittävä suora tai välillinen omistusosuus kyseisessä ulkomaisessa yhtiössä (eli vähintään 25 %). Säännön perusteella suoran tai välillisen osakkeenomistajan tai edunsaajan tulisi huomioida verotuksessaan se osuus yhtiön tulosta, joka jää alle vähimmäisverotason. Näin ollen sääntö varmistaisi konsernin maksavan veroja vähimmäistason mukaisesti sekä vähentäisi yritysten houkutusta käyttää nollaverotuksen tai alhaisen verotuksen valtioita verosuunnittelussaan. Säännön mukaiseen vähimmäisverotasoon päästäisiin lisäämällä jo verotettuun tuloon kiinteä prosenttimäärä, joka siitä puuttuu vähimmäistasolle pääsemiseksi (niin sanottu top-up tax). Vähimmäisverotasoa ei ole vielä tutkimuksen kirjoitushetkellä määritetty. Verotettavan tulon määrä laskettaisiin osakkeenomistajan tai edunsaajan asuinvaltion lainsäädännön mukaisesti ja osakkeenomistajilla tai edunsaajilla olisi oikeus hakea hyvitystä maksamistaan veroista, jolloin myös tällaiset hyvitykset laskettaisiin lainkäyttöalueittain.¹¹¹

GloBe-ehdotuksen on tarkoitus soveltua sekä konsernin ulkomaalaisiin tytäryhtiöihin että ulkomaalaisiin sivuliikkeisiin, joiden efektiivinen verokanta on alle vähimmäistason. Kaksinkertaisen verotuksen estävien sopimusten perusteella verosta vapautettujen ulkomaalaisten sivuliikkeiden osalta sääntö toimisi siirtymäsääntönä (switch-over rule), joka korvaisi

¹⁰⁹ OECD 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019. s. 24-25; Valtiovarainministeriö 2020, ECOFIN-neuvosto 21.1.2020, Bryssel; 7. Digitalisaation verotukselle asettamat haasteet, Talous- ja rahoitusasioiden neuvosto 21.01.2020, s. 17.

¹¹⁰ Verohallinto 2019, Väliyhteisötulon verotus Suomessa.

¹¹¹ OECD 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019. s. 25-26; OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 28.

vapautusmenetelmän käytön hyvitysmenetelmällä. Tätä sovellettaisiin vain tilanteissa, joissa maiden välisessä verosopimuksessa on sovittu vapautusmenetelmän käytöstä.¹¹² Siirtymäsäännön on tarkoitus helpottaa edellä esitetyn vähimmäisverotason käyttöönottoa.¹¹³

Toinen sääntö (tax on base eroding payments) täydentää ensimmäistä sääntöä tarjoamalla ratkaisun voitonsiirrosta syntyviin riskeihin varmistamalla maksavan osapuolen lainkäyttöalueen suojautumisen konserniyhtiöiden ulkomaalaisille toisille konserniyhtiöille maksamilta maksuilta (base erosion payments). Sääntö kieltäisi ensinnäkin toiselle konserniyhtiölle maksettavan ennalta määritetyn tietyn tyyppisen maksun vähentämisen, mikäli kyseistä maksua ei ole verotettu vähimmäisverotason mukaisesti (undertaxed payments rule). Toiseksi sääntö mahdollistaisi verosopimuksista saatavien etujen hyödyntämisen vain, mikäli kyseistä tuloa on verotettu riittävästi toisessa valtiossa (subject-to-tax rule).¹¹⁴ GloBE-ehdotuksen sääntöjen täytäntöönpano edellyttää kansallisten lainsäädäntöjen ja kaksinkertaisten verosopimusten muuttamista, minkä lisäksi on tärkeää huomioida sääntöjen laajempi yhteensopivuus muiden kaksinkertaista verotusta ehkäisevien kansainvälisten verosääntöjen kanssa. GloBe-ehdotuksen käyttöönotto sekä edellä esitettyjen sääntöjen tärkeysjärjestyksen päättäminen tulee olemaan merkittävää, sillä se määrittää ne lainkäyttöalueet, jotka ovat tullevaisuudessa oikeutettuja keräämään ylimääräisen veron¹¹⁵. Kuten Teknologiateollisuus ry on analyysissään esittänyt, yhtenäisen efektiivisen vähimmäisveroprosentin määrittäminen on tärkeää, sillä eri maissa kansalliseen veroprosenttiin pohjautuvan suhteellisen laskentatavan käyttäminen saattaisi monimutkaistaa ehdotettua mallia. Teknologiateollisuus on myös katsonut tärkeäksi määrittää efektiivinen veroaste valtion tasolla, eikä yritystasolla sen yhdenmukaisuuden varmistamiseksi. Lisäksi erityyppisten rajausten, kuten liikevaihtorajan tai

¹¹² Verohallinto 2019, Yritysten ulkomaan tulojen kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa: Vapautusmenetelmällä hyvitettyä ulkomaantuloa ei lasketa yhtiön veronalaiseen tuloon, eikä yhtiö voi vähentää tällaisen tulon hankkimisesta syntyneitä menoja ja korkoja, lukuun ottamatta osinkotuloon kohdistuvia menoja ja korkoja. Hyvitysmenetelmällä ulkomailla maksettu vero puolestaan vähennetään eli hyvitetään paikallisen maan verosta.

¹¹³ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 29.

¹¹⁴ OECD 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019. s. 27.

¹¹⁵ Tse 2020, King & Wood Mallesons, Pillars of Strength?

kannattavuusrajan soveltaminen olisi suositeltavaa, jotta mallin käyttöönotto olisi mahdollisimman yksinkertaista ja yhdenmukaista. OECD:n työ jatkuu vielä myös toisen pilarin osalta.¹¹⁶

¹¹⁶ OECD 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019. s. 25; OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 29-30; Teknologiateollisuus ry 2020, Analyysi OECD:n 31.1.2020 ehdotuksesta yritysverotuksen uudistamiseksi, s. 6-7.

4 YHTENÄINEN LÄHESTYMISTAPA JA UUSI VOITONJAKOMALLI

Inclusive Framework päätti tammikuussa 2020 pidetyssä kokouksessaan edetä työohjelmansa mukaisella kahden pilarin lähestymistavalla kohti digitalisaation verotukselle asettamien haasteiden ratkaisemista. Vahvan yhteistyön sekä lukuisten julkisten kuulemiskierrosten ja keskusteluiden avulla Inclusive Frameworkin jäsenet vahvistivat tavoitteensa yhdenmukaisen ratkaisun löytämiseksi vuoden 2020 loppuun mennessä. Viedäkseen eteenpäin kahden pilarin mukaista lähestymistapaa, Inclusive Framework sai sovittua ensimmäisen pilarin sisältämän yhtenäisen lähestymistavan (Unified Approach) rakenteen pääpiirteet, jotka se esitti tammikuussa 2020 julkaisemassa lausunnossaan.¹¹⁷

Yhtenäinen lähestymistapa on suunniteltu ottaen huomioon digitaalisen talouden luonteenomaiset liiketoimintamallit. Inclusive Framework on kehittänyt kolmitasoisien mallien voittojen uudelleenjakamisesta, joka sisältää kolme erilaista markkina-alueille allokoitavaa verotettavaa tulotyyppiä: Summa A, Summa B ja Summa C (Amount A, B and C). Vaikka näiden tulotyyppien välillä saattaa ilmetä päällekkäisyyksiä, jokaisella tulotyyppillä on oma ulottuvuutensa. Lisäksi toisin kuin Summa A, Summat B ja C eivät luo uusia verotusoikeuksia markkina-alueille. Summien B ja C osalta markkina-alueille allokoitavat verotettavat tulot perustuvat jo olemassa oleviin voitonjakosääntöihin ja näin pyrkivät parantamaan markkinaehtoperiaatteen soveltamista käytännössä. Summan A laskelmat perustuvat puolestaan konsernitasoisiin konsolidoituihin lukuihin sekä ennalta määritettävään kaavaan ja täten poikkeaa sekä erillisyyhtiö- että markkinaehtoperiaatteesta.¹¹⁸ Tässä luvussa käsitellään määriteltyjä yhtenäisen lähestymistavan pääpiirteitä sekä sen sisältämää uutta voitonjakomallia.

4.1 Uusi verotusoikeus taloudellisen läsnäolon perusteella – Summa A

Uuden verotusoikeuden luomiseen perustuvan voitonjaonmallin A suunnittelun tavoitteena on luoda yksinkertainen, moninkertaisen verotuksen ehkäisevä malli, jota voidaan käyttää

¹¹⁷ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 4.

¹¹⁸ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 8; Verohallinto 2020, Siirtohinnoittelun asiakasinfo 14.9.2020.

markkinaehtoperiaatteen rinnalla. Kuten edellä on todettu, digitaalisella aikakaudella verotusoikeuksien ja verotettavien voittojen allokointi ei voi enää perustua pelkästään fyysiseen läsnäoloon. Globalisaation ja digitalisaation myötä yrityksillä on mahdollisuus kehittää tuotavaa liiketoimintaa markkina-alueilla ilman investointia paikalliseen infrastruktuuriin. Tämän vuoksi fyysisen läsnäolon liiketoiminnasta syntyvät tulot eivät ole enää ainoa merkki yrityksen jatkuvasta ja merkittävästä osallistumisesta paikalliselle markkinalle. Summa A pyrkii vastaamaan tällaiseen tilanteeseen mahdollistamalla yrityksen jäännösvoiton allokoinnin markkina-alueelle tiettyjen edellytysten täytyessä. Allokoitavaa jäännösvoittoa koskevan sääntelyn on tarkoitus tulla rajoitetun riskin jakelu- ja markkinointiyhtiöille maksettavan markkinaehtoperiaatteen mukaisen korvauksen rinnalle.¹¹⁹

Summan A mukaisella voitonjakomallilla on merkitystä sellaisen yrityksen liiketoimintaan, joka kykenee osallistumaan jatkuvasti ja merkityksellisesti markkina-alueen talouteen joko fyysisellä läsnäolollaan tai ilman sitä. Ehdotettu sääntely koskien uuden verotusoikeuden syntymistä on merkityksellisin kahdelle laajalle liiketoiminta-alueelle. Ensinnäkin se tulee koskemaan liiketoimintaa, joka tarjoaa automatisoituja ja standardoituja digitaalisia palveluita laajalle maailmanlaajuiselle asiakas- tai käyttäjäkunnalle. Tällaisen liiketoiminnan tunnuspiirre yleisesti on kyky tarjota digitaalisia palveluita asiakkaille etäältä internetin tai muun verkon välityksellä, minä jälkeen palvelun tarjoaminen ei vaadi merkittävästi fyysisiä ihmisiä. Näissä tilanteissa yritys hyötyy asiakas- ja käyttäjäverkoston vaikutuksista ja arvoa luodaan vuorovaikutuksessa asiakkaiden ja käyttäjien kanssa. Käyttäjätieto, käyttäjien osallistuminen sisällön tuottamiseen ja käyttäjien toiminnan aktiivinen seuraaminen sekä tällaisen datan hyväksi käyttäminen muodostavat perustan kyseisen toimialan yritysten liiketoiminnalle.¹²⁰

Toiseksi uusi voitonjakomalli tulee koskemaan kuluttajaliiketoimintaa, jossa tuloa syntyy tuotteiden tai palveluiden myynnistä joko suoraan tai välillisesti kuluttajille. Tähän kategoriaan sisältyy laaja joukko perinteistä liiketoimintaa harjoittavia yrityksiä, joita digitalisaatio

¹¹⁹ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 9.

¹²⁰ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 9-10; Verohallinto 2020, Siirtohinnoittelun asiakasinfo 14.9.2020.

on vähäisemmässä määrin kosketanut. Tällainen perinteinen liiketoiminta koostuu fyysisten tuotteiden valmistamisesta, näiden tuotteiden myymisestä fyysisten jakelukanavien avulla sekä vähemmän edistyksellisimmistä myynninedistämistoimista, kuten televisio- ja bannerimainonnasta. Perinteiset yritykset ovat kuitenkin alkaneet hyödyntämään enemmän digitaalista teknologiaa päästäkseen paremmin vuorovaikutukseen asiakkaidensa kanssa. Erityisesti yritykset, jotka käyttävät verkkoalustoja myynnissä ja mainonnassa, ovat hyödyntäneet digitalisaatiota liiketoiminnassaan. Lisääntynyt vuorovaikutus yritysten ja asiakkaiden välillä hyvinkin etäällä toisistaan mahdollistaa yritysten aktiivisen läsnäolon markkina-alueella ilman fyysistä läsnäoloa, minkä avulla yritykset parantavat huomattavasti tuotteidensa arvoa ja lisäävät myyntiään.¹²¹

Kuten edellä on todettu, Summan A mukainen uusi voitonjakomalli koskee yrityksiä kahden kategorian alla. *Automatisoituja digitaalisia palveluita* tarjoavien yritysten kategoriaan kuuluvat muun muassa seuraavat liiketoimintamallit: verkkohakukoneet, sosiaalisen median alustat, verkkovälitysalustat, kuten verkkomarkkinapaikat riippumatta siitä, käyttääkö sitä kuluttajat vai yritykset, digitaalisen sisällön suoratoistopalvelut, nettipelit, pilvipalvelut sekä verkkomainontapalvelut. Kyseisen kategorian osalta tarvitaan vielä lisää työstämistä automatisoitujen digitaalisten palveluiden määritelmän tarkentamiseksi, etenkin sellaisten liiketoimintamallien osalta, jotka ovat enimmäkseen tekemisissä muiden liiketoimintojen kanssa. Lisäksi työstämistä vaaditaan eron tekemiseen digitaalisten palveluiden liiketoiminnan ja sellaisen liiketoiminnan välillä, jonka palveluita voidaan tarjota verkon kautta, mutta joka silti edellyttää merkittävästi ihmisen osallistumista ja arviointia. Jälkimmäisenä mainittu liiketoiminta sisältää tyypillisesti asiantuntijapalveluita, kuten laki-, laskentatoimen tai tekniikan osaamista.¹²²

¹²¹ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 10.

¹²² OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 11.

Toisena uusia verotusoikeuksia luovan voitonjakomallin vaikutuspiirissä oleva *kuluttajaliiketoiminta* kattaa liiketoiminnan, jossa tuloa syntyy tuotteiden ja palveluiden myynnistä pääasiallisesti kuluttajille¹²³. Tämän myötä myös yritykset, jotka myyvät hyödykkeitä kuluttajille välillisesti, kolmannen osapuolen kautta, loisivat toiminnallaan uusia verotusoikeuksia voitonjakomallin mukaisesti. Kuitenkin yritykset, jotka myyvät lopullisiin tuotteisiin sisällytettäviä välituotteita ja komponentteja, eivät kuulu voitonjakomallin soveltamisalaan. Tästä poiketen välituotteet ja komponentit, jotka ovat itsessään merkkituotteita ja kuluttajien yleensä hankkimia henkilökohtaiseen käyttöön, katsottaisiin sisältyvän soveltamisalaan. Lisäksi soveltamisalan piiriin on tarkoituksena sisällyttää yritykset, jotka saavat tuloa omistamistaan lisensointioikeuksista kuluttajatastavamerkkeihin sekä yritykset, jotka saavat tuloa lisensoimastaan kuluttajabrändistä ja kaupallisesta tietotaidostaan, kuten franchising-mallissa. Esimerkkinä soveltamisalaan kuuluvasta kuluttajaliiketoiminnasta ovat muun muassa henkilökohtaiset tietotekniikkatuotteet, kuten ohjelmistot ja kännykät, vaatteet, kosmetiikka, luksustuotteet, hygieniatarvikkeet, merkkiruoka ja -virvokkeet, franchising-mallit, kuten lisensointisopimukset ravintola- ja hotellialalla sekä autot. Myös tämän kategorian avaintermien määritelmien osalta vaaditaan lisää työstämistä.¹²⁴

Kuluttajaliiketoiminnan määritelmän ulkopuolelle jätetään alkutuotantoa sekä muuta raaka-aineiden ja kuluttajahyödykkeiden valmistamista tai myymistä harjoittavat yritykset siitä huolimatta, että kyseiset tarvikkeet päätyisivät lopulta kuluttajatuotteiksi. Luonnonmateriaalien myynnistä saatavan tulon veron määrä katsotaan sisältyvän siihen hintaan, jonka materiaaleja hyödyntävä yritys maksaa. Tällaiset materiaalit ovat yleistuotteita, jotka myydään ja joiden hinta määräytyy niiden synnynnäisten ominaisuuksien mukaan. Esimerkiksi vihreiden kahvipapujen säkkien myynti ei kuulu kyseisen voitonjakomallin piiriin, kun taas merkkihvipakettien myynti kuuluu. Lisäksi soveltamisalan ulkopuolelle jätetään finanssialan yritykset, mukaan lukien vakuutuslaitokset, koska ne palvelevat suurimmaksi osaksi kaupallisia asiakkaita. Harkintaa saatetaan kuitenkin tarvita sen osalta, onko finanssialalla tai siihen liittyvillä aloilla säätelemättömiä osia, jotka vaativat erikoishuomiota. Tällaisia voivat olla esimerkiksi digitaaliset luotonannonalustat. Soveltamisalasta suljetaan pois myös lento- ja

¹²³ Kuluttajilla viitataan tässä kohtaa henkilöihin, jotka ostavat hyödykkeitä yksityiskäyttöön eivätkä kaupalliseen tai ammatilliseen käyttöön.

¹²⁴ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 11.

laivaliikenteen liiketoiminnot, koska melkein kaikissa monikansallisissa verosopimuksissa niille on jo pitkään asetettu poikkeavia ja yksinomaisia verotusoikeuksia, eikä näin ollen ole sopivaa sisältää niitä kyseiseen uuteen voitonjakomalliin.¹²⁵

Varmistaakseen Summan A mukaisen uuden verotusoikeuden mahdollistamien hyötyjen ja sen soveltamisesta koituvan hallinnollisen taakan suhteellisuuden, malli toimii useilla kynnysrajoilla. Ensinnäkin soveltamisalaan kuuluvat vain sellaiset monikansalliset konsernit, joiden kokonaisliikevaihto ylittää ennalta määritetyn rajan. Kokonaisliikevaihdon kynnysrajan määräksi on ehdotettu 750 miljoonaa euroa, joka vastaa maakohtaisesta raportoinnista annettujen säännösten määrää¹²⁶. Tällä vältetään pienempien yritysten tarpeettomien hallinnollisten kulujen muodostuminen, minkä lisäksi se tarjoaa mahdollisen järjestelmän tietojen arkistointiin ja vaihtoon. Toiseksi, niiden konsernien osalta, jotka harjoittavat useampaa erilaista liiketoimintaa ja joiden konsernitasoinen liikevaihto ylittää sille asetetun kynnysrajan, mutta joiden itse soveltamisalaan kuuluvasta liiketoiminnan osa-alueesta saama liikevaihto on alle kynnysrajan, harkitaan liiketoiminnan osien erottamista. Kolmanneksi, edellä mainittua liiketoiminnan osien erottamista harkitaan tarkemmin tilanteissa, joissa uuden verotusoikeuden kaavan mukaisesti allokoitavan jäännösvoiton määrä ei vastaa sille ennalta asetettua minimimäärää. Tämä voisi kattaa esimerkiksi tilanteen, jossa suuri kansalliseen liike-toimintaan keskittyvä konserni saa vain vähän tuloja ulkomailta. Edellä mainittujen lisäksi, uusien voitonjakosääntöjen soveltaminen sekä tehokas allokoitavan jäännösvoiton määrän laskeminen edellyttää muitakin kynnysrajoja. Liitteessä 1 esitetään OECD:n havainnollistama niin kutsuttu päätöksentekopuu (decision tree), jonka avulla voidaan määrittellä ne monikansalliset konsernit, joihin sovelletaan uutta voitonjakomallia ja joka näin ollen esittelee myös muut kynnysrajat.¹²⁷

OECD:n ehdottama liikevaihdon kynnysraja on kohdannut kritisointia, sillä sen on katsottu syrjivän esimerkiksi suuria yhdysvaltalaisia yrityksiä, sillä suurin osa maailman suurimpien yritysten pääkonttoreista sijaitsee Yhdysvalloissa ja näin ollen uusi sääntely tulee ensi sijassa

¹²⁵ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 12.

¹²⁶ BEPS Action 13, Country-by-Country (CbC) reporting.

¹²⁷ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 12.

koskemaan yrityksiä, kuten Facebookia, Amazonia, ja Applea, samalla, kun monet muut yritykset vapautetaan laajalti uuden sääntelyn piiristä maailmanlaajuisilla markkinoilla. Kun yksi BEPS-hankkeen keskeisistä tavoitteista on ollut kansainvälisen liiketoiminnan verotuksen päivittäminen vastaamaan digitaalisen talouden muutoksia, on esitetty, että kokonaisliikevaihdon kynnysrajasta luopumisella ja paikallisten maakohtaisten liikevaihtorajojen asettamisella vältettäisiin puolueellisuutta ja se tukisi paremmin kaikkia osapuolia miellyttävän ratkaisun löytämistä digitaalisilla markkinoilla. Mitä matalammaksi kynnysrajat määritettäisiin, sitä laajempi ja kattavampi uusi verotusjärjestelmä olisi, sisällyttäen näin myös enemmän kansainvälisiä konserneja sen soveltamisalaan. Samalla vältettäisiin kynnysrajan merkityksen muodostuminen niin sanotuksi rankaisevaksi mitaksi, jolloin yritykset saattaisivat vältellä kynnysrajan ylittämistä, mikä puolestaan vahingoittaisi niin tervettä kilpailua markkinoilla kuin myös kestävää taloudellista kehitystä.¹²⁸ On jopa esitetty, että keskittymällä sellaisen ratkaisun löytämiseen, joka ei olisi pienille- ja keskisuurille yrityksille hallinnollisesti raskas, kokonaisliikevaihdon kynnysrajaa ei tarvittaisi, vaan voitaisiin keskittyä kokonaisvaltaisemmin digitaalisen liiketoiminnan aiheuttamien haasteiden ratkaisemiseen liikevaihdon suuruudesta riippumatta.¹²⁹

OECD:n ehdotuksen mukaan uuden voitonjakomallin soveltamisalaan kuuluville monikansallisille konserneille luodaan uusi nexus-sääntö, joka perustuu mittareihin jatkuvasta ja merkittävästä toiminnasta tietyllä markkina-alueella. Nexus-sääntöä sovelletaan, kun konserni läpäisee kokonaisliikevaihdon rajan lisäksi niin kutsutun ”de minimis -testin” eli soveltamisalaan kuuluvasta liiketoiminnasta saatu tulo ylittää myöhemmin määritettävän euromääräisen rajan. Sääntö tulee sisältymään erilliseen sääntöön, jotta tahattomia päällekkäisvaikutuksia toisiin olemassa oleviin vero- tai muihin sääntöihin voidaan rajoittaa. Uuden nexus-säännön käyttöönoton ja hallinnoinnin ei ole tarkoitus lisätä konsernien ja viranomaisten raportointiin sekä muihin uusien sääntöjen noudattamisesta syntyviin velvollisuuksiin liittyvää hallinnollista taakkaa. Tähän sisältyy yksinkertaistettujen raportointi- ja rekisteröintijärjestelmien tutkiminen ja kehittäminen sekä yksinomaisten raportoinnin mahdollistaminen

¹²⁸ Harpaz 2019, The OECD’s Unified Approach: Nexus, Scope, and Coexisting With DSTs, s. 909-910; Christians – Magalhes 2019, A New Global Tax Deal for the Digital Age, s. 1157.

¹²⁹ BDO 2019, Comments on Public Consultation Document “Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One, s. 5.

varsinaisen emoyhtiön lainkäyttöalueella, joka on maakohtaisesta raportoinnista annetun toimenpiteen (Action 13: CbC reporting) lähestymistavan mukainen.¹³⁰

Soveltamisalaan sisältyvästä ja markkina-alueella toteutettavasta liiketoiminnasta saatu useiden vuosien liikevaihto voisi olla todiste jatkuvasta ja merkittävästä toiminnasta. Soveltamisalaan sisältyvän liikevaihdon kynnysrajan tulisi olla suhteessa markkinoiden kokoon ja sen euromääräinen minimimäärä tullessa määrittämään etukäteen. Yhteisen maailmanlaajuisen minimimäärän asettaminen ehkäisee mielivaltaisten rajojen asettamista paikallisesti ja tukee toisaalta valtioiden verotuksellista itsemääräämisoikeutta: OECD määrittäisi kaikelle soveltamisalaan sisältyvälle liiketoiminnalle yhteisen niin sanotun de minimis- kynnysrajan, mutta valtioiden päätettäväksi jäisi tarkan paikallisen maakohtaisen liikevaihdon kynnysrajan asettaminen de minimis -arvon puitteissa. Tämä paikallinen liikevaihtoraja otettaisiin huomioon jäännösvoittoa jaettaessa, jolloin markkina-alueelle jaetaan osa verotettavasta jäännösvoitosta, mikäli paikallinen liikevaihtoraja ylittyy. Näin ollen yhdenmukaisuuteen tähtäävä ratkaisu ei edellyttäisi yksimielisyyttä erikseen jokaisen lainkäyttöalueen kynnysrajan osalta, vaan pelkästään OECD:n tasolla yhteisen de minimis -kynnysrajan osalta. Uuden nexus-säännön eduista huolimatta, sen sitominen markkina-aluekohtaisen kynnysrajan ylittymiseen on herättänyt kuitenkin kysymyksiä siitä, miten se on suhteessa kokonaisliikevaihdolle asetettuun kynnysrajaan: onko se kumulatiivinen vai vaihtoehtoinen edellytys verotusoikeuden muodostumiselle? Toisin sanoen sidosryhmissä on pohdittu, syntyykö lainkäyttöalueelle verotusoikeus, kun toinen kynnysraja ylittyy vai tulee molempien ehtojen täytyä?¹³¹ OECD:n jäsenmaiden lopullinen ohjeistus tulee sisältämään tarkat luvut ja määritelmät näistä kynnysrajoista.¹³²

Automatisoidun digitaalisen liiketoiminnan soveltamisalan ainoa testi nexus-säännön voimaantulemiselle on soveltamisalaan kuuluvan liiketoiminnan liikevaihdon kynnysraja. Tämä todistaa, että digitaalisella aikakaudella, jossa toiminta on laajaa ilman suurta kulutta-

¹³⁰ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 12.

¹³¹ Vaihtoehtojen vaikutuksia verotusoikeuden muodostumiselle on vertailtu tarkemmin mm. Harpaz 2019, The OECD's Unified Approach: Nexus, Scope, and Coexisting With DSTs, s. 910-911.

¹³² OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 12.

jamassaa sekä riippuvuus aineettomista hyödykkeistä on ennennäkemätöntä, automatisoitujen digitaalisten palveluiden tarjoaminen edellyttää edellä mainitun mukaista jatkuvaa ja merkityksellistä sitoutumista kuluttajiin, vaikka palvelu tarjottaisiin etäältä ilman läsnäoloa markkina-alueella. Kuluttajaliiketoiminnan osalta ehdotus ei muodosta uutta verotusoi-keutta, mikäli konserni myy ainoastaan kuluttajahyödykkeitä markkina-alueelle ilman jatkuvaan vuorovaikutusta markkinoiden kanssa. Tämän perusteella voidaan todeta, että rajat ylittävä aineellisten hyödykkeiden myyminen markkina-alueelle ei muodosta itsestään mer-
kittävää ja jatkuvaa toimintaa kyseisellä alueella. Lisätyötä vaaditaan mahdollisten lisäteki-
jöiden, kuten konsernin fyysisen läsnäolon olemassaolon tai markkina-alueelle kohdennetun markkinoinnin, selvittämisen osalta. Ensisijainen tavoite erilaisten kynnysrajojen yhdistämi-
sessä on välttää pelkän myynnin käsittämistä ja minimoida ylimääräiset lainsäädännön nou-
dattamisesta syntyvät rasitteet, etenkin tilanteissa, joissa konserni ei vielä ole markkinoilla
tai ei ole nimenomaisesti kohdistanut toimintaansa kyseisille markkinoille ulkomailla.¹³³

OECD:n jatkotyöskentelyssä suunnitellaan selkeät ja hallittavissa olevat säännöt, jotka edes-
auttavat yrityksiä tuottamaan liikevaihtoa markkinalainkäyttöalueilla, jotta sinne voidaan
luoda nexus-tulojen kynnysraja sekä allokoida jäännösvoittoa. OECD:n työ ensimmäisen
pilarin parissa keskittyy nimenomaisesti automatisoituja digitaalisia palveluita tarjoaviin
sekä kuluttajaliiketoimintaa harjoittaviin yrityksiin, jotka toimivat markkina-alueilla. Erit-
tään tärkeää on luoda selkeät säännöt digitaalisesta liiketoiminnasta syntyvien tulojen katta-
miseksi. Lisäksi on välttämätöntä määrittää, miten tulon katsotaan syntyvän, kun tuotteet
myydään välituotteina ennen loppukäyttäjän kohtaamista.¹³⁴

Summan A laskeminen perustuu suurimmaksi osaksi valmiiksi määritettyyn kaavaan ja siitä
on jätetty ulkopuolelle ne soveltamisalaan kuuluvat liiketoiminnot, joiden kannattavuus ei
ylitä tiettyä ennalta määritettävää prosenttimääräistä rajaa. Poiketen perinteisestä siirtohin-
noittelun erillisyyhtiöperiaatteesta, Summa A lasketaan konsernitilinpäätöksestä. Suurimmat
vaihtelut monikansallisten konsernien kirjanpitostandardien välillä ovat aikaan liittyvät erot,
jotka eivät vaikuta tulon kokonaissummaan pitkällä aikavälillä. Tämän vuoksi vaadittavat

¹³³ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 13.

¹³⁴ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 13.

kirjanpidon oikaisu todennäköisesti minimoidaan ja ne koskevat vain olennaisia eriä, mikä tarkoittaa oikaisujen tekemistä vain määrällisesti ja ajallisesti merkittäviin eroihin. Lisäksi konsernitilinpäätökseen perustuva laskenta auttaa voittokertoimen laskemisessa laajalti yhdenmukaisella tavalla kaikilla lainkäyttöalueilla.¹³⁵

Useiden keskustelujen hallitusten, veronmaksajien ja asiantuntijoiden välillä sekä julkisten kuulemiskierrosten jälkeen markkina-alueelle jaettavan jäännösvoiton määrän laskemisen perustaksi on suositeltu voitto ennen veroja -indikaattoria (PBT, profit before tax), koska se on useimmissa tapauksissa lähimpänä voiton määrittämisen tapaa yhteisöveron määrää laskettaessa. Sitä sovelletaan yhdenmukaisesti vuodesta toiseen. Jotta myös tappiot huomioidaan, näitä sääntöjä sovelletaan sekä voittoihin että tappioihin ja ne sisältävät tappioiden siirtämiseen liittyvät säännöt. Mikäli monikansallisen konsernin voitonjakomallin soveltamisalan ulkopuolelle jäävät tulot ovat merkittäviä, segmentoituja tilejä saatetaan vaatia tallennettaviksi vain soveltamisalaan sisältyvien liiketoiminnan osien osalta jäännösvoiton määrää allokoitaessa. Tapauksissa, joissa veronmaksajan kannattavuus vaihtelee olennaisesti eri liiketoimintalinjojen tai alueiden välillä, saatetaan vaatia erottelua alueiden ja/tai soveltamisalaan kuuluvien liiketoimintojen välillä. OECD aikoo tutkia lisää alueellisen jaottelun perusteita ja teknistä toteuttavuutta, jotta on mahdollista tehdä poliittinen päätös sen toimivuudesta.¹³⁶ Esimerkiksi Suomen Kaupan liitto on lausunnossaan ottanut kantaa liiketoiminnan osien erotteluun. Liitto kannattaa liiketoiminnan osien erottelua, sillä joissain tapauksissa liiketoiminnan osa voi koskea useaa toimintamaata, kun taas jotkin osat voivat koskettaa vain yhtä maata. Jälkimmäisessä tapauksessa on erityisen tärkeää, ettei sellainen tilanne johda verotettavien voittojen uudelleenjakamiseen, mikäli kyseisen liiketoiminnan osalta ei esiinny merkittävää rajat ylittävää myyntiä.¹³⁷

Summan A laskeminen perustuu siis suunniteltuun kaavaan, joka määrittää allokoitavan jäännösvoiton (residual profit) määrän siihen oikeutetuille markkinalainkäyttöalueille. Uutta

¹³⁵ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 13.

¹³⁶ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 13-14.

¹³⁷ Finnish Commerce Federation's comments to the OECD public consultation on the proposal for a unified approach under Pillar One (tax proposal) 2019, s. 2.

voitonjakomallia sovelletaan vain liikevaihtoon, joka ylittää tietyn kannattavuuden prosenttimääräisen tason. Osana tätä kaavaa allokoitavan jäännösvoiton määrää laskettaessa voitaisiin myös painottaa erilaisia digitalisoitumisasteita soveltamisalaan sisältyvien liiketoimien välillä (digital differentiation). Kannattavuuden taso sekä markkinalainkäyttöalueelle jaettavan jäännösvoiton määrä määritetään myöhemmin uusien neuvotteluiden sekä pienten ja suurten markkinatalouksien etujen tutkimisen myötä. Lisäksi tulevaisuudessa määritetään, olisiko markkina-alueille allokoitavan voiton määrä sama kaikissa soveltamisalaan kuuluvissa liiketoiminnoissa vai pitäisikö laskennassa käyttää eri prosenttimääriä erilaisille liiketoiminnoille.¹³⁸

Jaettavan jäännösvoiton määrittämisen jälkeen on määritettävä jakoavain, jonka perusteella jäännösvoitto jaetaan siihen oikeutettujen markkinalainkäyttöalueiden välillä. Jakoavain perustuu sellaiseen edellä määritettyyn myyntiin, joka muodostaa uuden verotusoikeuden markkina-alueelle. OECD:n lausunnon mukaan erityisiä tulonhankintasääntöjä jakoavaimen määrittämiseksi on vielä kehitettävä. Esimerkiksi näiden sääntöjen mukaan verkkomainonnasta saadut tulot katsotaan syntyvän siellä lainkäyttöalueella, jossa mainoksia katsotaan, eikä niinkään siellä alueella, jossa mainoksia ostetaan, mikäli nämä alueet poikkeavat toisistaan. Sääntöjen mukaan tulonhankintana pidetään myös itsenäisten jakelijoiden toteuttamaa myyntiä, jotta mahdollisilta vääristymiltä vältytään.¹³⁹ Jakoavaimen määrittäminen on herättänyt keskustelua siitä, miten valtiot suosivat erilaisia jakoperusteita riippuen niiden edullisuudesta kunkin maan kannalta. Veropoliittiselta näkökannalta lienee selvää, että valtiot pyrkivät turvaamaan omien verotusoikeuksiensa tehokkaimman toteutumisen. Tämä luo puolestaan haasteita yhdenmukaisen ratkaisun löytämiselle, sillä väkiluvultaan suuret valtiot lähtökohtaisesti suosivat maan sisäiseen myyntiin perustuvaa jakoavainta, mikä ei puolestaan suosi pienempiä lainkäyttöalueita eikä edes ole välttämättä sopiva mittari esimerkiksi tilanteissa, joissa kyse on käyttäjätietojen hyödyntämisestä useassa eri maassa.¹⁴⁰

¹³⁸ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 14.

¹³⁹ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 14.

¹⁴⁰ Duff & Phelps 2020, Duff & Phelps Comment Letter to the OECD's Unified Approach Under Pillar One.

Summa A on osa kolmiportaista voitonjakojärjestelmää muodostaen OECD:n määrittämän yhtenäisen lähestymistavan. Tämä tarkoittaa sitä, että monikansallinen konserni soveltaa ensin markkinaehtoperiaatteen mukaisia voitonjakosääntöjä (sisältäen Summat B ja C, joita käsitellään jäljempänä) määrittääkseen alkuperäisen voitonjaon eri yhtiöiden ja lainkäyttöalueiden välillä. Tämän jälkeen Summan A soveltamisalaan kuuluvien konsernien jäännösvoitot jaettaisiin niihin oikeutetuille markkinalainkäyttöalueille päällekkäisenä tai osittain markkinaehtoperiaatteen mukaisia voitonjakosääntöjä sivuavina. Uuden voitonjakomallin myötä on tärkeää määrittää myös sopiva järjestelmä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, sillä jaettavasta konsernin kokonaisvoitosta on jo kertaalleen maksettu vero markkinaehtoperiaatteen vuoksi edellä esitetyn mukaisesti. Olemassa olevat kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen liittyvät säännöt eivät sovellu suoraan Summan A synnyttämään kaksinkertaiseen verotukseen, sillä sen laskeminen perustuu konsernin tai liiketoimintalinjan kokonaisvoittoihin eikä niinkään yksittäisen yhtiön voittoihin. Tämän vuoksi kaikkien konsernien kohdalla ei ole mahdollista tunnistaa yksittäisten yhtiöiden välisiä liiketoimia. Näin ollen on määritettävä, millä lainkäyttöalueella on velvollisuus poistaa mahdollinen kaksinkertainen verotus sekä mikäli liiketoiminta vaikuttaa useampaan lainkäyttöalueeseen, on määritettävä jokaisen lainkäyttöalueen tarjoaman verovapauden määrä. Lisäksi on kiinnitettävä huomiota siihen, että Summa A saattaa vaikuttaa useaan lainkäyttöalueeseen, joiden välillä ei mahdollisesti ole kahdenkeskisiä verosopimuksia. Tämä puolestaan vaatii verosopimusten muokkaamista kyseisen tilanteen estämiseksi, minkä lisäksi monikansallisissa konserneissa on määritettävä ne jäsenyhtiöt, joille katsotaan kuuluvan Summan A mukainen markkina-alueella syntyvä verotettava jäännösvoitto. Työstämistä vaaditaan vielä näiden veronmaksajiksi luokiteltavien yhtiöiden tunnistamiseksi, sellaisten menetelmien luomiseksi, joilla kyetään jakamaan uuden voitonjakomallin synnyttämät verovastuut näiden yhtiöiden kesken sekä sen arvioimiseksi, missä määrin tällainen veronmaksajien tunnistaminen mahdollistaisi nykyisten kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen liittyvien järjestelmien tehokkaan toiminnan.¹⁴¹

¹⁴¹ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 15.

4.2 Kiinteä tuotto vähäisen riskin jakelu- ja markkinointitoiminnoille – Summa B sekä Summa C

Summan B tarkoituksena on antaa yhdenmukainen korvaus kaikille konsernin sisäisille jakelijoille, jotka ostavat tuotteita muilta konserniyhtiöiltä jälleenmyyntiä varten. Korvaus, toisin sanoen kiinteä tuotto, perustuu markkinaehtoperiaatteeseen eikä se näin ollen ole vapaaehtoinen tai lukeudu safe harbour -sääntöjen¹⁴² piiriin. Summan A rajaukset eivät päde Summa B:hen. Summan B avulla pyritään yksinkertaistamaan uuden voitonjakomallin soveltamisalaan lukeutuvista liiketoimista annettavan hyvityksen laskentaa sekä vähentämään veroriitoja ja epävarmuutta jakelutoimintojen hinnoittelussa. Tällä kiinteän tuoton mallilla kasvatetaan vähäisen riskin toimijoiden verotettavaa tuloa toimintavaltiossa sekä näin vähennetään puolestaan konsernin päämiehen verotettavaa tuloa sen sijaintivaltiossa. Kiinteän tuoton mallin käyttöönoton odotetaan tehostavan veroviranomaisten sekä veronmaksajien resurssien käyttöä keskittymällä vain korkea riskisiin tapauksiin, joissa on odotettavissa merkittävän suuria verotuloja.¹⁴³

Markkinalainkäyttöalueiden saama kiinteä tuotto perustuu markkinaehtoperiaatteeseen, minkä vuoksi on tutkittava lisää muun muassa sitä, miten laskea tuottoa erilaisille toiminnoille sekä miten erilaisia toimialoja ja maantieteellisiä alueita kohdellaan. Lisäksi on varmistettava, että jakelu- ja markkinointitoimintoja hyvitetään vain Summan B soveltamispiirissä eikä sen jälkeen uudelleen Summan C piirissä.¹⁴⁴

OECD on kesään 2020 mennessä suunnitellut Summan B soveltamisalaan lukeutuvat rutijnjakelutoiminnot, joissa jakeluyhtiö ei omista aineetonta omaisuutta eikä kanna toiminnan riskejä tai kantaa niitä vain rajoitetusti. Tällaisten yhtiöiden ja liiketoimien määrittely vaatii vielä lisää työtä. Lisäksi kiinteän tuoton määrän sopiminen jäsenvaltioiden kesken edellyttää

¹⁴² OECD 2013, The Recommendation of the Council on the Determination of Transfer Pricing between Associated Enterprises, s. 3: Safe harbour -säännöillä tarkoitetaan hyväksyttäviä siirtohintoja tai korkotasoa koskevia säännöksiä, joiden tarkoituksena on helpottaa veronmaksajien hintojen markkinaehtoisuuden varmistamista sekä vähentää hallinnointitaakkaa.

¹⁴³ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 16; Teknologiateollisuus ry 2020, Analyysi OECD:n 31.1.2020 ehdotuksesta yritysverotuksen uudistamiseksi, s. 5-6.

¹⁴⁴ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 16.

valtioiden tekemiä kompromisseja markkinaehtoperiaatteen tiukan noudattamisen ja kiinteän tuoton mallin hallinnoimisen välillä. Inclusive Framework olettaa, ettei kiinteän tuoton mallin käyttöönotto edellytä verosopimusten muuttamista, mikä puolestaan yksinkertaistaa sen käyttöönottoa. Jotta Inclusive Frameworkin jäsenvaltiot kykenevät tukemaan kiinteän tuoton mallin käyttöönottoa, seuraavia keskeisiä teknisiä seikkoja on vielä kehitettävä: soveltamisalaan kuuluvien liiketoimien ja sopivan voittoindikaattorin määrittäminen, kiinteän hyvityksen strukturoiminen sovitulla voittotasolla ja vertailuanalyysien avulla sekä erilaisten toimialojen ja maantieteellisten alueiden kohtelun määrittäminen.¹⁴⁵

OECD:n määrittelemän verotusoikeuden uudelleenjaon mallin kolmas taso (Summa C) otetaan käyttöön, mikäli lainkäyttöalueelle ei katsota syntyvän riittävästi verotettavaa tuloa edellä esitetyn kiinteän tuoton mallin mukaisesti. Käytännössä, mikäli veronmaksaja tai sijaintivaltio katsoo, ettei sille kohdistu riittävästi verotettavaa tuloa kiinteän tuoton mallin perusteella suhteessa kyseisellä alueella suoritettaviin toimintoihin, voidaan vaatia suurempaa tulo-osuutta. Summa C kasvattaa kuitenkin moninkertaisen verotuksen riskiä sekä vero-riitoja, mikä puolestaan vaatii tehokkaita riidanratkaisumenetelmiä.¹⁴⁶ Näin ollen Summa C voidaankin tulkita Summista A ja B erilliseksi riitojen ennaltaehkäisy- ja ratkaisun säännöksi pikemmin kuin kiinteänä summana, joka jaetaan markkinoiden lainkäyttöalueille.¹⁴⁷

4.3 Verovarmuuden luominen – riitojen ennaltaehkäisy ja ratkaiseminen

Ensimmäisen pilarin ja yhtenäisen lähestymistavan tärkeä tavoite on luoda verovarmuutta niin veronmaksajien kuin veroviranomaisten näkökulmasta. Tavoitteen saavuttamiseksi OECD:n jatkotyö tulee sisältämään myös erilaisten vaihtoehtojen ja olemassa olevien monikansallisten riidanratkaisuprosessien tutkimista sekä reilun prosessin kehittämistä sekä kehittyneille että kehitysmaille. Jäsenmaiden lopulta solmima sopimus verovarmuudesta koetaan erittäin kriittiseksi koko prosessin kannalta.¹⁴⁸

¹⁴⁵ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 17.

¹⁴⁶ Teknologiateollisuus ry 2020, Analyysi OECD:n 31.1.2020 ehdotuksesta yritysverotuksen uudistamiseksi, s. 6.

¹⁴⁷ Harpaz 2019, The OECD's Unified Approach: Nexus, Scope, and Coexisting With DSTs, s. 913.

¹⁴⁸ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 17.

Huolimatta siitä, että Summan A mukainen maailmanlaajuisesti hyväksytty, uuden verotusoikeuden luova menettelytapa oletettavasti vähentää riitojen syntymisen riskiä hyödyntäessään ennalta määritettyä laskentakaavaa ja yksityiskohtaista ohjeistusta, se ei poista kokonaan riitojen syntymisen mahdollisuutta. Todennäköisesti Summan A mukainen liiketoiminta koskee useaa lainkäyttöaluetta, jolloin kahden lainkäyttöalueen välinen riita kyseisestä liiketoimesta vaikuttaisi Summan A verotukseen monella muullakin lainkäyttöalueella. Tällaisen ketjureaktion välttämiseksi uuden lähestymistavan käyttöönottoa tuetaan selkeällä, hallinnoitavalla ja kaikkia alueita sitovalla riitoja ennaltaehkäisevällä prosessilla, jonka yksityiskohdat kehitetään myöhemmissä vaiheissa. Verovarmuutta vahvistamalla veronmaksajat tulevat tietoisiksi muun muassa siitä, kuuluvatko he Summan A soveltamisalaan, miten allokoida keskeisiä kuluja ja verotappioita oikeille liiketoimintalinjoille, soveltuuko nexus-sääntö tietyllä lainkäyttöalueella sekä mitkä lainkäyttöalueet vapauttavat konsernin verotuksesta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Tällaisten tietojen saaminen ennen veropäätösten antamista ehkäisee veroriitojen syntymistä. Lisäksi yhtenäisen monikansallisen prosessin luomat synergiaedut vähentävät sen soveltamiseen käytettäviä resursseja. Ennaltaehkäisevän prosessin lisäksi OECD aikoo kehittää pakolliset ja sitovat riidanratkaisumenetelmät.¹⁴⁹

Summia B ja C koskevassa verovarmuuden lisäämiseen sekä riitojen ennaltaehkäisyyn ja ratkaisemiseen liittyvässä työssä kehitetään sopivat riidanratkaisumenetelmät siinä laajuudessa kuin niiden soveltamisala vaatii. Inclusive Frameworkin jäsenvaltiot ovat sitoutuneet löytämään yksimielisen ratkaisun myös uuden riidanratkaisumenetelmän löytämiseksi vuoden 2020 loppuun mennessä.¹⁵⁰

Uuden voitonjakomallin käyttöönotto edellyttää muutoksia kansallisiin lainsäädäntöihin ja verosopimuksiin. Toisin kuin BEPS-hankkeen muissa toimenpiteissä käytetty monikansallinen työkalu, uusi monikansallinen sopimus soveltuisi paremmin uuden voitonjakomallin käyttöönottoon. Tällainen sopimus kattaisi kaikki kansainväliset säännöt, joita tarvitaan yh-

¹⁴⁹ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 17-18.

¹⁵⁰ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 19.

tenäisen lähestymistavan käyttöönotossa ja verovarmuuden saavuttamisessa. Monikansallinen sopimus täyttäisi myös puutteet tilanteissa, joissa kaikkien lainkäyttöalueiden välillä ei ole verosopimuksia. Monikansallisen sopimuksen käyttöönotto ei kuitenkaan ole helppoa, sillä se edellyttää vahvoja toimia korkeimmilla poliittisilla tasoilla usealla eri lainkäyttöalueella. Uuden verotusoikeuden luovan mallin ja kiinteän tuoton mallin käyttöönoton pitäisi olla mahdollista vain, mikäli uudet riidanratkaisu ja -ennaltaehkäisysäännöt kyetään luomaan. Tähän haasteeseen vastaaminen ei ole välttämätöntä pelkästään digitalisaation asettamien haasteiden vuoksi, vaan myös kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevan olemassa olevan yhteisymmärryksen vahvistamiseksi. Lisäksi yhtenäisen lähestymistavan käyttöönotto vaatii panostusta Inclusive Frameworkin jäsenvaltioilta, sillä heidän on poistettava käytöstä nykyiset yksipuoliset toimensa, eivätkä he voi ottaa sellaisia toimia enää käyttöön tulevaisuudessa. Uuden yhtenäisen lähestymistavan käyttöönotto on riippuvainen tällaisten toimien poistamisesta, sillä niiden käyttäminen haastaisi yhtenäisen lähestymistavan pätevyyden ja heikentäisi sen vakautta jatkossa.¹⁵¹ Toisaalta uusien yksipuolisten toimien käyttöönoton estämiseksi ja hankkeen kunnianhimoisen aikarajan vuoksi on myös kommentoitu, että edes jonkinasteiseen yhteisymmärrykseen tähtäävän ratkaisun löytämiseksi keskityttäisiin uuden verotusoikeuden luovan Summan A perinpohjaiseen määrittämiseen. Sen sijaan olemassa oleviin voitonjakosääntöihin perustuvat toissijaiset Summat B ja C voitaisiin määrittää ja asettaa vasta myöhemmin parantamaan markkinaehtoperiaatteen ja Summan A soveltamista käytännössä.¹⁵²

¹⁵¹ OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 19-20.

¹⁵² BDO 2019, Comments on Public Consultation Document “Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One, s. 14.

5 YHTEENVETO

Tutkimuksessa on käsitelty OECD:n näkökulmia ja lausuntoja liittyen digitaaliseen talouteen ja sen asettamiin haasteisiin kansainvälisessä verotuksessa. Tutkimusongelmaa lähdettiin tarkastelemaan OECD:n BEPS-hankkeen kautta. Tutkimuksen teoriaosuudessa käsiteltiin BEPS-hankkeen toimenpidesuunnitelmaa sekä syvennyttiin toimenpidesuunnitelman ensimmäiseen toimenpiteeseen, joka käsittelee talouden digitalisoitumisesta syntyviä verohaasteita.

Digitaalista taloutta ei voida erottaa omaksi kokonaisuudekseen muusta taloudesta, mutta sillä on kuitenkin tärkeitä ominaispiirteitä, jotka on huomioitava verotuksessa. Digitaalinen talous mahdollistaa aineettoman omaisuuden, liiketoiminnan sekä sen käyttäjien nopean liikkuvuuden paikasta toiseen. Lisäksi digitaalisen liiketoiminnan ollessa erityisen riippuvainen datasta, käyttäjien ja aineettoman omaisuuden merkitys yritysten liiketoiminnassa kasvaa. Digitaalinen talous tuo mukanaan myös epävarmuutta, joka syntyy muun muassa helposta pääsystä verkkomarkkinoille sekä nopeasti kehittyvästä teknologiasta. Digitaalisen talouden myötä yrityksillä on entistä enemmän vaihtoehtoja erilaisille liiketoimintamalleille, ansaintamalleille sekä arvoketjujen muodostamiselle.

Digitaalisen talouden ominaispiirteiden tunnistamisen jälkeen OECD päätti lähestyä digitalisaation mukanaan tuomia verotuksellisia haasteita merkittävän taloudellisen läsnäolon -konseptin näkökulmasta, joka keskittyy valtioiden verotusoikeuksien sekä voitonjakosääntöjen päivittämiseen. Merkittävän taloudellisen läsnäolon perusteella valtiolle muodostuu verotusoikeus yrityksen tuloihin, mikäli yritys harjoittaa kyseisessä valtiossa jatkuvaa ja merkittävää liiketoimintaa, huolimatta siitä, onko yritys valtiossa fyysisesti läsnä.

Vuonna 2019 OECD julkaisi digitalisaation aiheuttamiin verotuksellisiin haasteisiin keskittyvän työohjelman, joka sisältää kaksi pilaria. Pilareissa käsitellään erillisiä, mutta toisiinsa kytköksissä olevia verotuksellisia haasteita. Ensimmäinen pilari keskittyy valtioiden verotusoikeuksien ja voitonjakosääntöjen uudistamiseen. Toinen pilari puolestaan keskittyy BEPS-ongelmiin veropohjan rapautumisen estämiseksi maailmanlaajuisella tasolla. Tämä tutkimus on keskittynyt pääsääntöisesti ensimmäisen pilarin sääntelyyn, sillä toinen pilari on vielä OECD:llä kehitysvaiheessa tutkimuksen kirjoitushetkellä.

Kevään 2020 koronavirustilanteen vuoksi Inclusive Frameworkin edustajat päättivät siirtää alun perin heinäkuulle 2020 aikataulutetun poliittisen päätöksen antamista lokakuulle 2020.¹⁵³ Näin ollen ensimmäisen pilarin keskeisiä poliittisia ominaisuuksia, kuten uuden voitonjakomallin soveltamisalan kynnysrajoja ja soveltamisalaan kuuluvien liiketoimintojen tarkempia rajoituksia ei ehditty lyödä lukkoon ennen tätä tutkimusta. Tästä johtuen seuraavaksi esiteltävät johtopäätökset on tehty perustuen OECD:n tammikuussa 2020 julkaisemaan lausuntoon.

5.1 Johtopäätökset

Tutkimuskysymyksiin vastaamiseksi tutkimuksessa on käsitelty muun muassa OECD:n antamia ohjeistuksia ja sidosryhmien kannanottoja. Lisäksi ehdotettua sääntelyä on peilattu erään suomalaisen pörssiyhtiön liiketoimintaan, minkä viitekehyksessä on tehty johtopäätöksiä uuden sääntelyn vaikutuksista suomalaisten konsernien liiketoimintaan yleisesti. Tutkimuksen tavoitteena on ollut vastata seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

- Mitä muutoksia OECD on ehdottanut uudessa sääntelyssään?
- Minkälainen liiketoiminta kuuluu uuden sääntelyn soveltamisalaan?
- Miten uusi sääntely vaikuttaa sen soveltamisalaan kuuluvien suomalaisten monikan-sallisten konsernien liiketoiminnan verotukseen?

Seuraavissa alaluvuissa esitetään vastaukset tutkimuskysymyksiin.

5.1.1 Uuden sääntelyn keskeiset piirteet ja soveltamisala

Tutkimuksen kolmessa pääluvussa on käsitelty kahta ensimmäistä tutkimuskysymystä: OECD:n uutta sääntelyä koskien digitaalisen liiketoiminnan verotusta, sen ominaispiirteitä sekä soveltamisalan kynnysrajoja. OECD:n uuden sääntelyn lähtökohtana on merkittävän taloudellisen läsnäolon -konsepti, jonka mukaan valtioille saattaa syntyä verotusoikeus sellaisen yrityksen tuloihin, joka harjoittaa kyseisessä valtiossa liiketoimintaa ilman fyysistä läsnäoloa. Kyseinen muutos on merkittävä, sillä OECD:n ohjeet sekä verosopimukset ovat perustuneet ennen nimenomaan yrityksen fyysiseen läsnäoloon valtiossa. Käytännössä val-

¹⁵³ OECD 2020, Tax and fiscal policies central to government's responses to Covid-19 crisis.

tiolle syntyisi uusi verotusoikeus yrityksen tuloihin kyseisellä alueella, mikäli yritys harjoittaa siellä jatkuvaa ja merkittävää liiketoimintaa. Liiketoiminnan katsotaan lähtökohtaisesti olevan jatkuvaa, jos yritykselle kertyy kyseisellä alueella säännöllisesti liikevaihtoa. Merkittävän taloudellisen läsnäolon katsotaan syntyvän silloin, kun yrityksen taloudellisen läsnäolon ja tuloja synnyttävän toiminnan välillä on syy-yhteys. Esimerkkinä tällaisesta syy-yhteydestä on yrityksen toteuttamat säännölliset markkinointi- ja myynninedistämistoimet, joko verkossa tai muulla tavalla toteutettuna, jotka on kohdistettu kyseisen markkina-alueen asiakaskunnalle. Lisäksi esimerkiksi yrityksen olemassa oleva käyttäjäkunta ja näihin käyttäjiin kohdistuva tiedonkeruu markkina-alueella voivat olla osoitus syy-yhteydestä.

OECD:n yhtenäinen lähestymistapa yhdistää merkittävän taloudellisen läsnäolon, käyttäjien osallistumisen sekä aineettomien hyödykkeiden markkinoinnin konseptien yhtenäiset piirteet ohjaamaan tulon allokointia. Käyttäjien osallistuminen sekä aineettomien hyödykkeiden markkinointi markkina-alueella tukevat yrityksen merkittävän läsnäolon syntymistä. Tämän vuoksi jatkossa tulee huomioida aktiivisen ja sitoutuneen käyttäjäkunnan vaikutukset arvoa lisäävänä tekijänä konsernin liiketoimintaan. Konsernin käyttäjiä merkittävästi osallistava liiketoiminta saattaa luoda verotusoikeuden niihin valtioihin, joissa käyttäjät sijaitsevat. Käyttäjiä hyödyntäviä liiketoimintoja ovat esimerkiksi sosiaalisen median alustat, hakukoneyritykset sekä verkkokauppapaikkoja ylläpitävät yritykset. Toiseksi aineettomien hyödykkeiden markkinointi joko etäältä digitaalisen liiketoiminnan avulla tai rajoitetun riskin jakeluyhtiön kautta saattaa luoda markkinavaltioon uuden verotusoikeuden, mikäli markkinavaltion ja markkinoinnissa hyödynnettävien aineettomien hyödykkeiden välillä on vahva toiminnallinen yhteys. Tällainen toiminnallinen yhteys katsotaan olevan muun muassa silloin, kun aineettomat hyödykkeet luodaan tai niiden arvo lisääntyy vahvasti kyseisellä alueella esimerkiksi asiakastietojen keräämisen tai asiakassuhteiden ylläpitämisen myötä. On selvää, että merkittävän läsnäolon syntymisen täyttävät ehdot saattavat vaihdella markkina-alueittain niiden erilaisten taloudellisten ominaispiirteiden vuoksi.

OECD on määrittänyt kaksi pääkategoriaa soveltamisalaan sisältyville liiketoiminnoille: automatisoidut digitaaliset palvelut sekä kuluttajaliiketoiminta. Liiketoimintarajaukset ovat herättäneet paljon keskustelua eri sidosryhmien välillä ja esimerkiksi kuluttajaliiketoiminnan sisällyttäminen soveltamisalaan herätti aluksi paljon ihmetystä. Liiketoimintarajaukset vaikuttavat melko selkeiltä, mutta rajan tekeminen käytännössä saattaa osoittautua hankalaksi

etenkin tilanteissa, joissa yritys harjoittaa sekä soveltamisalaan sisältyvää liiketoimintaa että siihen kuulumatonta liiketoimintaa. OECD on myös ehdottanut käyttöönotettavaksi etukäteen määritettäviä kynnysrajoja uuden verotusoikeuden syntymiseksi, jotta myös pienemmät maat sekä kehittyvät maat voisivat hyväksyä uuden mallin. OECD ei ole vielä lopullisesti vahvistanut kynnysrajoja tutkimuksen kirjoitushetkellä. Soveltamisalan kynnysrajaksi on kuitenkin ehdotettu 750 miljoonan euron kokonaisliikevaihtoa sekä soveltamisalaan sisältyvästä liikevaihdosta ulkomailta saatua tiettyä euromääräistä rajaa, jota ei ole vielä määritetty (niin kutsuttu *de minimis* -testi). Automatisoitujen digitaalisten palveluiden osalta soveltamisalaan kuuluvan liikevaihdon kynnysraja olisi ainoa soveltamisalan määrittävä tekijä. Kuluttajaliiketoiminnan osalta uuden verotusoikeuden luomisen edellytykseksi on pohdittu muitakin ehtoja, kuten aktiivista kanssakäymistä kuluttajien kanssa kuluttajadatan keräämisen muodossa sekä kohdennetun mainonnan harjoittamista.

Kokonaisliikevaihdon jäädessä alle kynnysrajan, liiketoiminnan osia on mahdollista erotella, jolloin liiketoiminnan osia tarkasteltaisiin erillisesti. Tällaista liiketoiminnan osien erottelua harkittaisiin etenkin tilanteissa, joissa konserni harjoittaa sekä suoraan soveltamisalan määritelmien mukaista liiketoimintaa että liiketoimintaa, joka ei kuulu soveltamisalaan. Kuten edellä todettiin, konsernin liiketoiminnan tulee läpäistä myös ”*de minimis* -testi” eli soveltamisalaan kuuluvan ulkomailta saadun liikevaihdon on ylitettävä myöhemmin määriteltävä euromääräinen raja. *De minimis* -testin tulkintaan liittyy epävarmuutta, sillä sen kehittäminen on vielä kesken. OECD on kuitenkin tutkimuksen kirjoitushetkeen mennessä kaavaillut, että soveltamisalaan lukeutuvasta liiketoiminnasta saatua liikevaihtoa testataan ensin kokonaisuudessaan annettuun minimirajaan ja mikäli tällainen liikevaihto ylittää kyseisen rajan, tutkitaan ulkomailta saadun liikevaihdon osuutta koko soveltamisalan liikevaihdosta. Edelleen on siis epäselvää, kuinka suuri merkitys ulkomailta saadulla liikevaihdolla on sekä millä perusteella ”ulkomainen liikevaihto” määritetään. *De minimis* -testin läpäisevillä liiketoiminnoilla on lisäksi oltava tietty tuottavuuden taso (prosenttimääräinen raja, esimerkiksi 10 %). Lopulta soveltamisalaan kuuluvasta liiketoiminnasta saadun jäännösvoiton kokonaismäärän on vielä ylitettävä myöhemmin määriteltävä euromääräinen raja. Liikevoitosta erotettavan jäännösvoiton prosenttimääräinen osuus tullaan myös määrittelemään myöhemmin. Uusi nexus eli verotusoikeus muodostuu jokaiseen konsernin markkina-alueeseen ja jäännösvoiton osuus allokoidaan niihin, mikäli kyseisen alueen paikallinen liikevaihtoraja ylittyy sekä muut mahdolliset myöhemmin määritettävät ehdot täyttyvät.

Kuten on todettu, erinäisten raja-arvojen ja muiden mittareiden määrittäminen on vielä kesken, mutta OECD on esittänyt, että liikevaihdon kynnysrajan on oltava suhteessa markkinoiden kokoon. Tästä voidaan päätellä, että kyseinen raja tulee vaihtelevaan markkina-alueittain. Lisäksi on mahdollista, että markkina-alueille allokoitavan jäännösvoiton prosenttimäärä vaihtelisi erilaisten liiketoimintojen välillä. Pohjaksi uuden verotusoikeuden mukaisen voitonjaon eli Summan A laskentaan on esitetty konsernin yhteistilinpäätöksestä otettua voitto (tai tappio) ennen veroja -indikaattoria (PBT, profit before tax). Tästä lasketaan siis uuden verotusoikeuden mukaisesti maksettavan veron perustaksi tulevan jäännösvoiton määrä. Laskentaa sovelletaan sekä voittoihin että tappioihin ja säännöt sisältävät myös tappioiden hyödyntämiseen liittyvät säännöt.

Kaikki edellä esitetyt voitonjaon mittarit vaativat vielä kehittämistä. Lisäksi jäännösvoiton oikeudenmukaisen jaon määräytymiseen liittyy paljon huomionarvoisia seikkoja niin lainsäätäjän kuin konsernienkin näkökulmasta. OECD on esittänyt muun muassa, että verkkomainonnasta saadut tulot katsotaan syntyvän sillä lainkäyttöalueella, jolla kyseisiä mainoksia katsotaan, eikä niinkään sillä alueella, jolla mainoksia ostetaan, näiden poiketessa toisistaan.

Sekä rajatun soveltamisalan että asetettujen kynnysrajojen tavoitteena on pitää veroviranomaisten sekä veronmaksajien hallinnollinen taakka sopivalla tasolla sekä asetetut tavoitteet saavutettavina. Hallinnollisen taakan pitäminen sopivana on tärkeää erityisesti kehitysmaissa, joissa viranomaisten resurssit ovat huomattavasti pienemmät kuin suuremmissa valtioissa. Sääntöjen käyttöönoton osalta OECD on kaavaillut vaiheittaista käyttöönottoa, jossa kynnysrajat voisivat ensin olla korkeampia ja niitä voitaisiin laskea veroviranomaisten resurssien mukaan. Uuden sääntelyn käyttöönotto tulee olemaan erittäin laaja prosessi, joten vaiheittainen käyttöönotto on järkevää. Lisäksi vaiheittainen käyttöönotto edistää sekä yritysten että viranomaisten sopeutumista uusiin sääntöihin. Käytännön kokemuksen myötä lainsäätäjät ovat myös kykenevämpiä mukauttamaan rajoja sopivammaksi. Toisaalta veronmaksajan näkökulmasta uuden sääntelyn käyttöönottoon, kuten siihen perehtymiseen ja sen noudattamiseen, liittyvät kulut saattavat nousta korkeiksi etenkin lyhyellä aikavälillä. Hallinnollisen taakan ja kustannusten on oltava oikeassa suhteessa uuden sääntelyn mukanaan tuomiin hyötyihin. Näin ollen, rajatessaan pienemmät konsernit pois sääntelyn piiristä, ehdotettu liikevaihdon kynnysraja kuulostaa kohtuulliselta.

OECD:n ehdottamat kynnysrajat ovat kuitenkin herättäneet erilaisia mielipiteitä myös eri maiden välillä. Esimerkiksi Suomen Kaupan liitto on katsonut konsernitasoisen liikevaihdon kynnysrajan (750 miljoonaa euroa) olevan liian matala, kun taas Yhdysvalloissa kynnysrajan on katsottu olevan liian korkea sen koskettaessa suurimmaksi osaksi vain yhdysvaltalaisia suuria yrityksiä kuten Facebookia ja Applea, muiden yritysten saadessa vapautuksen sääntelyn piiristä.¹⁵⁴ Matalampi liikevaihdon kynnysraja kattaisi laajemmin yrityksiä maailmanlaajuisesti ja tekisi näin hankkeesta enemmän yhteisen. Toisaalta konsernitasoisen liikevaihdon kynnysrajan asettamisen riskinä on myös sen näyttäytyminen niin kutsuttuna rankaisevana mittarina yritysten silmissä, jolloin kynnysrajan asettaminen voikin johtaa epätoivotuun liiketoiminnan kasvamisen välttämiseen sekä tätä kautta terveen kilpailun heikkenemiseen markkinoilla. Kuulostaa kuitenkin epätodennäköiseltä, että monikansalliset konsernit haluaisivat ennemmin vältellä kasvua kuin maksaa veroja sääntöjen mukaisesti. Lisäksi positiivinen asenne veron maksamista kohtaan monikansallisten konsernien keskuudessa on lisääntynyt ja suuret konsernit haluavat ennemminkin tuoda julki hyvää veronmaksajan profiiliaan sekä verojalanjälkeään.

Ehdotuksen mukaisen Summan A jakaminen perustuu kolmiportaiseen voitonjakojärjestelmään, jossa monikansallinen konserni soveltaa ensin markkinaehtoperiaatteen mukaisia voitonjakosääntöjä eri yhtiöiden ja lainkäyttöalueiden välillä. Vasta tämän jälkeen toteutetaan edellä esitetty uuden verotusoikeuden mukainen voitonjako. Konsernien on määritettävä ne yhtiöt, joille katsotaan kuuluvan osuus verotettavasta jäännösvoitosta. Olemassa olevat kaksinkertaisen verotuksen estämisen säännökset eivät sovellu suoraan uuden voitonjakomallin mahdollisesti synnyttämään kaksinkertaiseen verotukseen, sillä Summan A laskeminen perustuu konsernin tai liiketoimintalinjan kokonaisvoittoihin eikä yksittäisten yhtiöiden voittoihin. Tämän vuoksi verosopimuksia on päivitettävä vastaamaan uusia tarpeita. Verosopimukset on päivitettävä huomioimaan mahdollisesti syntyvät kaksinkertaisen verotuksen tilanteet, minkä vuoksi niihin tulee sisällyttää muun muassa ohjeet tällaisten tilanteiden ratkaisemiseksi. Suomen Kaupan liitto korostaa myös lausunnossaan, etteivät erilaiset vero-

¹⁵⁴ Finnish Commerce Federation's comments to the OECD public consultation on the proposal for a unified approach under Pillar One (tax proposal) 2019, s. 1; Harpaz 2019, The OECD's Unified Approach: Nexus, Scope, and Coexisting With DSTs, s. 909-910; Christians – Magalhes 2019, A New Global Tax Deal for the Digital Age, s. 1157.

pohjat toimintamaiden välillä voi johtaa tilanteisiin, joissa yrityksen saama verohyvitys hylätään joko kokonaan tai osittain jonkin toimintamaan osalta¹⁵⁵. Lisäksi muun muassa Suomen Konserniverokeskus on yhtynyt OECD:n ajatukseen siitä, että ennakollinen ja sitova riitojen ennaltaehkäisyprosessi sekä pakollinen ja sitova riitojenratkaisumenetelmä on luotava¹⁵⁶. Toisaalta yhtenäisen lähestymistavan käyttöönottamiseksi on esitetty monikansallista sopimusta, joka täyttäisi puutteet myös tilanteissa, joissa kaikkien lainkäyttöalueiden välillä ei ole verosopimuksia. Tällainen sopimus varmistaisi sääntöjen yhdenmukaisuuden ja lisäisi huomattavasti verovarmuutta maailmanlaajuisesti. Monikansallisen sopimuksen implementointi ei kuitenkaan olisi helppoa, sillä se edellyttäisi ensinnäkin kaikkien jäsenmaiden yhdenmukaista hyväksyntää, minkä lisäksi sen käyttöönotto edellyttäisi merkittäviä toimia valtioiden poliittisilla tasoilla.

Kuten Suomen Kaupan liiton lausunnossa OECD:n ehdotukseen todetaan, uusien sääntöjen noudattamiseen ja verojen keräämiseen liittyy haasteita. Monikansallisen digitaalista liiketoimintaa harjoittavan konsernin toimiessa jopa usealla kymmenellä markkina-alueella, verotettavan tulon allokointi oikeassa suhteessa ja kaikkia viranomaisia miellyttävällä tavalla on varmasti haasteellista. Kaupan liitto on katsonut tehokkaimmaksi tavaksi yhteisen verovarojen keräämisen niin, että kansallinen veroviranomainen kerää maksetut verot ja uudelleen jakaa ne siihen oikeutetuille kohdevaltioille. Lisäksi konsernin verotukseen liittyvä raportointi tulisi toteuttaa vain konsernin pääkonttorin tai paikallisen tytäryhtiön taikka kiinteän toimipaikan asuinvaltioon, jolloin tällaisen valtion veroviranomainen voisi raportoida maksetuista veroista eteenpäin muille veroviranomaisille kansainvälisesti.¹⁵⁷ Tällä tavalla hallinnollinen taakka siirtyisi yrityksiltä ainakin jossain määrin veroviranomaisille, mikä varmasti sitouttaisi yrityksiä enemmän uuteen sääntelyyn etenkin sen implementointivaiheessa. Lisäksi tällainen järjestely yksinkertaistaisi raportointia sekä verovarojen jakamista etenkin, mikäli raportointiin tarkoitettu järjestelmä kyetään luomaan riittävän selkeäksi ja kaikki jäsenvaltiot kyetään sitouttamaan sen käyttöönottoon.

¹⁵⁵ Finnish Commerce Federation's comments to the OECD public consultation on the proposal for a unified approach under Pillar One (tax proposal) 2019, s. 2.

¹⁵⁶ Verohallinto 2020, Siirtohinnoittelun asiakasinfo 14.9.2020.

¹⁵⁷ Finnish Commerce Federation's comments to the OECD public consultation on the proposal for a unified approach under Pillar One (tax proposal) 2019, s. 2.

Uuden sääntelyn velvoittavuus on myös aikaansaanut erilaisia kannanottoja. Esimerkiksi Yhdysvallat on esittänyt OECD:lle osoitetussa lausunnossaan sääntelyn valinnaisuuden lisäämistä ensimmäisen pilarin osalta. Yhdysvaltojen mielipide sääntelyn vapaaehtoisuudesta on herättänyt muissa jäsenvaltioissa kritiikkiä, sillä suurimmat digitaalisen liiketoiminnan yritykset sijaitsevat Yhdysvalloissa. Mikäli sääntöjen implementointi toteutettaisiin valinnaisesti maakohtaisesti, yhtenäisen digitaalisen liiketoiminnan verotusjärjestelmän luominen olisi varmasti haastavaa ja monenvälisen sopimuksen käyttöönotto olisi epätodennäköistä. Uuden sääntelyn implementoinnin edellytyksenä on OECD:n mukaan maakohtaisten yksipuolisten digiverojen poistaminen. Useat maat, kuten Iso-Britannia, Ranska ja Italia, ovat ottaneet jo käyttöönsä tällaisia maakohtaisia digiveroja, minkä vuoksi niiden poistaminen melkein välittömästi käyttöönoton jälkeen aiheuttaa yrityksissä vähintään hämmennystä. Yhdysvallat on tässäkin suhteessa osoittanut maakohtaisia digiveroja vastustavan kantansa selkeästi ja aloittanut tutkimat näitä maita kohtaan digiveron käyttöönoton tai sen suunnittelun vuoksi. Yhdysvaltojen jyrkät kannanotot ovat aiheuttaneet toimintaa muissa maissa. Esimerkiksi Ranska päätti lykätä digiveroon liittyvien maksujen keräämistä vuoteen 2021 saakka, Yhdysvaltojen uhatessa sen ottavan käyttöön lisätulleja ranskalaisille tavaroille, mikäli Ranska aloittaisi keräämään veroja digitaalisten palveluiden tarjoajilta.¹⁵⁸ Toisaalta, mikäli OECD ei pääse yksimielisyyteen yhdenmukaisen järjestelmän käyttöönotosta, on todennäköistä, että maat jatkavat omien digitaalisten palveluiden verotustapojen luomista. Esimerkiksi Iso-Britannia on jo ottanut käyttöönsä erilaisia sääntöjä, jotka johtavat monikansallisten yritysten maksavan lisäveroja Iso-Britanniassa. Tällaiset säännöt johtavat kyllä myös digipalveluiden verotukseen, ainakin sääntöjä käyttöönottavissa maissa, mutta jättää pienemmät ja kehitysmaat ilman lisäverotuloja¹⁵⁹.

Jäännösvoiton allokoiminen sellaisille markkina-alueille, joille konserni jakaa jo jäännösvoittoa markkinaehtoperiaatteen mukaisesti, on herättänyt myös keskustelua eri instituutioiden kesken. OECD on tunnistanut huolenaiheet ja esittänyt jo allokoitujen jäännösvoittojen huomioimista uuden voitonjakomallin mukaista jäännösvoittoa jaettaessa. Mikäli uusi sään-

¹⁵⁸ Valtiovarainministeriö 2020, ECOFIN-neuvosto 21.1.2020, Bryssel; 7. Digitalisaation verotukselle asettamat haasteet, s. 17; Amaro 2020, CNBC, A new trade war? U.S. opens new investigations into countries planning digital taxes.

¹⁵⁹ Tse 2020, King & Wood Mallesons, Pillars of Strength?

tely otettaisiin käyttöön maakohtaisesti vapaaehtoisesti, saattaisi jo allokoitujen jäännösvoittojen huomioiminen johtaa kuitenkin erilaisiin lopputuloksiin eri alueiden kesken. Toisaalta OECD on katsonut mahdolliseksi vapauttaa yrityksiä tietyissä tilanteissa uudesta voitonjakomallista ja sallivan tällaisten yritysten jatkaa voittojen jakamista nykyisten sääntöjen mukaisesti.

OECD:n jäsenmaiden välillä on ilmennyt erilaisia mielipiteitä useista uuden sääntelyn ominaisuuksista, mikä on myös odotettavaa näin suuressa hankkeessa. Viimeisimpänä Yhdysvallat on ilmoittanut keskeyttävänsä hanketta koskevat neuvottelut Euroopan johtajien kanssa ja päättänyt sen sijaan uhata vastatoimilla niitä maita, jotka ovat päättäneet asettaa digitaalisten palveluiden veroja. Yhdysvaltojen kannan mukaan hallitusten ei pitäisi tällä hetkellä kiirehtiä vaikeiden keskusteluiden kanssa koronavirustilanteen vuoksi. Yhdysvaltojen jyrkästä kannanotosta huolimatta OECD on päättänyt pysyä alkuperäisessä aikataulussaan ja näin saavuttaa yhdenmukainen ratkaisu vuoden 2020 loppuun mennessä. OECD:n kannan mukaan maat ottavat käyttöönsä yksipuolisia toimenpiteitä verottaakseen digitaalista liiketoimintaa, mikäli monenkeskistä sopimusta yhdenmukaiselle ratkaisulle ei saada aikaiseksi. Tällainen yksipuolisten verotustapojen käyttöönotto johtaa puolestaan lisääntyviin veroriitoihin sekä kauppasotiin. Yhdysvaltojen kannanotot antavat ymmärtää, että neuvottelut eivät ole edenneet odotusten mukaisesti ja vastakkainasettelua on ilmennyt mitä enenevissä määrin.¹⁶⁰ Sikäli kun soveltamisalan korkea liikevaihdon kynnysraja johtaa todellisuudessa suurimmaksi osaksi yhdysvaltalaisien suurien digitaalisten yritysten verotettavien voittojen uudelleenjakoon markkina-alueille, vähentäen näin verotettavaa tuloa Yhdysvalloissa, ei Yhdysvaltojen jyrkkä kanta yllätä. Yhdysvaltojen kannanotossa on myös järkeä: johtaako alkuperäisen aikataulun noudattamisen vuoksi kiireessä tehty päätös vain lyhyen aikavälin ratkaisuun, joka johtaa suureen hämmennykseen ja mahdolliseen kaaokseen pitkällä aikavälillä? Mikäli OECD aikoo Yhdysvaltojen kannanotosta huolimatta jatkaa neuvotteluja ilman sitä ja saavuttaa ratkaisu vuoden 2020 loppuun mennessä, voiko ratkaisua kutsua enää maailmanlaajuisesti yhdenmukaiseksi, joka on ollut projektin alkuperäinen ta-

¹⁶⁰ Martin 2020, MNE Tax (Multinational Group Tax & Transfer Pricing News), OECD to stick to digital tax negotiation timetable despite US opposition; Treidler 2020, MNE Tax (Multinational Group Tax & Transfer Pricing News), The OECD's "no Plan B" approach on digital taxation backfires.

voite? Kuten on todettu, uusi sääntely mullistaa kansainvälisen verotuksen kentän, eikä tällaiseen hankkeeseen liittyviä päätöksiä tulisi missään nimessä kiirehtiä. Yhteisymmärryksen vaarantaminen eri maiden välillä vielä viime metreillä ennen yhdenmukaisen ratkaisun saatamista loppuun, ei ole myöskään järkevää, sillä se voi johtaa jopa useita vuosikymmeniä kestäviin kitkoihin jäsenmaiden välillä.

5.1.2 Uuden sääntelyn vaikutukset sen soveltamisalaan kuuluvien konsernien liike-toimintaan

Kuten edellä on todettu, uusi sääntely soveltuu automatisoituja digitaalisia palveluita sekä kuluttajaliiketoimintaa harjoittaviin monikansallisiin konserneihin, joiden konsernitasoinen liikevaihto ylittää 750 miljoonaa euroa. Konsernitasoisen liikevaihdon rajan lisäksi, konsernin automatisoitujen digitaalisten palveluiden tai kuluttajaliiketoiminnan harjoittamisesta saadun liikevaihdon on ylitettävä ennalta määritettävä euromääräinen raja ja näin läpäistä de minimis -testi. Automatisoituja digitaalisia palveluita harjoittavan konsernin ylittäessä tämän de minimis -testin, uusi sääntely soveltuu siihen. Kuluttajaliiketoiminnan osalta edellytetään myös muiden myöhemmin määritettävien ehtojen täyttymistä.

OECD:n ehdotuksen mukaisesti uutta verotusoikeutta ei välttämättä muodostu itsessään kuluttajaliiketoiminnan osalta pelkästään kuluttajaliiketoiminnan harjoittamisesta, vaan uuden verotusoikeuden edellytykseksi on pohdittu muitakin ehtoja soveltamisalaan sisältyvän liikevaihdon kynnysrajan lisäksi. Näiden ehtojen tarkoituksena on kartoittaa sellaista kuluttajaliiketoimintaa, jossa konserni saa huomattavaa lisäarvoa liiketoiminnalleen kuluttajien panoksesta. Tällaisia ehtoja ovat muun muassa aktiivinen kanssakäyminen kuluttajien kanssa kuluttajadatan keräämisen muodossa, kohdennetun mainonnan harjoittaminen tai muu jatkuva vuorovaikutus. Näin ollen pelkkä rajat ylittävä hyödykkeiden myyminen markkina-alueelle ei muodosta itsestään merkittävää ja jatkuvaa toimintaa kyseisellä alueella, mikä on edellytys uuden sääntelyn soveltumiselle kuluttajaliiketoimintaan.

Sääntelyn soveltuvuutta pohdittaessa on siis punnittava konsernin mahdollisesti keräämän kuluttajadatan määrää sekä käyttötarkoitusta. Esimerkiksi käyttäjäadatan hyödyntäminen pääasiassa omaan käyttöön tarjonnan kehittämiseksi ei välttämättä ole vielä kovin merkittävää kuluttajia osallistavaa toimintaa. Tutkimuksen taustamateriaalin tarkoituksessa käyty keskustelu suomalaisen konsernin kanssa osoittaa, että käyttäjiltä kerätty data ei välttämättä

itsessään omaa taloudellista arvoa keräilyhetkellä, mikäli sitä kerätään vain oman tuotetarjonnan kehittämiseksi, vaan sen arvo muodostuu vasta myöhemmin datan käsittelyn ja kaupallistamisen seurauksena. Vaikka konsernin harjoittama kuluttajaliiketoiminta itsessään sisältyisi sääntelyn soveltamisalaan, ratkaisevana tekijänä on kuitenkin käyttäjien merkittävä osallistuminen arvoa lisäävänä tekijänä konsernin liiketoimintaan. Käyttäjien osallistuminen ei ole merkittävää kuluttajaliiketoiminnan osalta, jos konserni ei esimerkiksi harjoita merkittävässä määrin datan keräämistä tai kohdennettua markkinointia kuluttajille. Sekä kuluttajaliiketoimintaa harjoittavien että automatisoituja digitaalisia palveluita tarjoavien konsernien osalta tärkeää on tunnistaa ne markkina-alueet, joissa käyttäjät sijaitsevat. Mikäli käyttäjiä sijaitsee merkittävästi markkina-alueilla, joilla konsernilla ei ole fyysistä toimintaa esimerkiksi tytäryhtiön kautta, kyseiselle alueelle muodostuu uusi verotusoikeus sääntelyn myötä.

Uusi sääntely ei tule koskemaan montaa suomalaista konsernia korkeiden kynnysrajojen vuoksi. Tästä huolimatta tilanne saattaa tulevaisuudessa mitä todennäköisemmin muuttua digitaalisen liiketoiminnan kasvavan trendin myötä. Koska OECD on esittänyt, että liikevaihtorajan on oltava suhteessa markkinoiden kokoon, eli liikevaihdon kynnysraja tulee vaihtelevaan markkina-alueittain, ja että markkina-alueille allokoitavan jäännösvoiton prosenttimäärä voi vaihdella erilaisten liiketoimintojen välillä, konsernien on suositeltavaa tarkkailla etenkin keskeisten toimintamaiden maakohtaisia rajoja sekä niissä tapahtuvan liiketoiminnan kehitystä. Kun konserni kuuluu uuden sääntelyn piiriin, uusi verotusoikeus ja jäännösvoiton osuus allokoidaan kuhunkin siihen oikeutettuun markkinavaltioon, mikäli valtion paikallinen liikevaihtoraja ylittyy sekä muut mahdolliset ehdot täytyvät OECD:n ehdotuksen mukaisesti.

Koska uuden sääntelyn liikevaihdon kynnysraja määritetään suhteessa koko konsernin liikevaihtoon sekä uuden verotusoikeuden mukainen voitonjako lasketaan konsernin yhteistilinpäätöksestä, kasvaa konsernien sisäisen strategian ja raportoinnin merkitys tulevaisuudessa. Yhtenäisen raportoinnin ja strategian kehittäminen koko konsernin kattavaksi, etenkin taloudellisten lukujen näkökulmasta, tukee uuden sääntelyn noudattamista ja sen seurantaan sekä konsernin yhtenäisen taloudellisen raportointiprosessin toteuttamista, mikä on erityisen tärkeää uuden sääntelyn alkaessa koskettamaan konsernia. Jotta konserni kykenee noudatta-

maan uuden sääntelyn mukaista veronmaksua, sen on oltava tietoinen niistä markkina-alueista, joissa syntyy soveltamisalaan lukeutuvan digitaalisen liiketoiminnan liikevaihtoa sekä sillä on oltava saatavilla taloudellisia lukuja kyseiseen liiketoimintaan liittyen. Oletettavasti uusi sääntely tuo mukanaan myös uusia raportointivelvoitteita, mutta niiden sisällöstä ei ole vielä tarkempaa tietoa.

Uuden sääntelyn soveltuessa konsernin liiketoimintaan, saattaa se muuttaa vähintään konsernin maksettavien verojen kohdevaltioita. Suomen yhteisöverokanta (20 %) on suhteellisen alhainen. Mikäli osa konsernin verotettavasta tulosta allokoidaan esimerkiksi Suomen sijaan korkeamman verotuksen toimintamaihin, konsernin efektiivinen verokanta nousee. Toisaalta ennen sääntelyn voimaantulemista, konserneilla on mahdollisuus kartoittaa toimintamaitaan verotuksen näkökulmasta ja näin tutkita operatiivisten toimintojen kohdemaitaan sekä näiden maiden veroasteita. Mikäli kohdemaat ovat alhaisemman verotuksen maita, efektiivinen verokanta puolestaan laskee. Lisäksi uuden sääntelyn pitäessä sisällään myös tappioiden vähentämiseen liittyvät säännöt, konserneilla on mahdollisuus vähentää tulevaisuudessa mahdollisesti kertyviä tappioita verotettavasta voitostaan. OECD:n ehdotuksen mukaan tappiot vähennettäisiin voitonjakomallin pohjana olevasta konsernitason voitosta ennen allokoitavan jäännösvoiton laskemista. Mahdolliset tappiot kyetään näin hyödyntämään vähentäen samalla konsernin maksettavan veron määrää.

Ehdotettu sääntely sisältää uuden voitonjakomallin lisäksi menetelmät kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi. Tämän toteuttamiseksi konsernien on muun muassa kyettävä tunnistamaan ne yhtiöt, jotka katsotaan uuden voitonjakomallin mukaisesti verovelvollisiksi. Tähän tunnistusprosessiin kytkeytyy vahvasti olemassa oleva siirtohinnoitteludokumentaatio, sillä veronmaksamisesta vastuussa olevien yhtiöiden tunnistaminen tulee perustumaan siihen. Tämän vuoksi konsernien on suositeltavaa ennaltaehkäisevästi ylläpitää myös siirtohinnoitteludokumentaatiota. Lisäksi konsernien saamien ulkomaisen verotettavan tulon hyvitystavat saattavat muuttua uuden sääntelyn myötä. Suomessa kaksinkertainen verotus poistetaan joko hyvitys- tai vapautusmenetelmällä riippuen siitä, mitä valtioiden välisessä verosopimuksessa on sovittu. Uuteen sääntelyyn sisältyvien kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemisen sääntöjen mukaisesti mahdollinen kaksinkertainen verotus huomioidaan veronmaksami-

jaksi luokitellun konserniyhtiön asuinvaltiossa. Mikäli konsernin verotettavan tulon kohde-
maat muuttuvat uuden sääntelyn myötä, saattaa se verosopimuksissa määritetyn menetelmän
välityksellä vaikuttaa jopa konsernin maksettavan kokonaisveron määrään.

OECD:n ehdottama markkinaehtoperiaatteen mukainen malli kiinteästä tuotosta rajoitetun
riskin jakelu- ja markkinointiyhtiöille (Summa B) tulee myös vaikuttamaan useisiin konser-
neihin. Tämän osalta konsernien tulee laatia vertailuanalyysi määrittääkseen markkinaehto-
periaatteen mukaisen kiinteän tuoton tällaisille rajoitetun riskin jakeluyhtiöille. OECD ei
kuitenkaan ole vielä tutkimuksen kirjoitushetkellä määrittänyt tällaisen rutiininomaisen ja-
kelu- ja myyntiyhtiön tarkkaa soveltamisalaa.

Yleisesti sääntelyn toimivuuden näkökulmasta on erityisen tärkeää tulevaisuuden kannalta,
että uuden voitonjakomallin soveltuvuus tiettyä monikansallista konsernia kohtaan olisi voi-
massa jokaisessa konsernin digitaalisen liiketoiminnan toimintamaassa verovarmuuden li-
säämiseksi. Verovarmuutta vahvistamalla lainsäätäjän puolelta konsernit tulevat tietoisiksi
muun muassa siitä, kuuluvatko he uuden voitonjakomallin soveltamisalaan, miten heidän
tulisi allokoida keskeisiä kuluja ja verotappioita oikeille liiketoimintalinjoille tai yhtiöille,
millä lainkäyttöalueilla uusi verotusoikeus soveltuu sekä mitkä lainkäyttöalueet vapauttavat
konsernin verotuksesta kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Etenkin Suomen Verohal-
linto on ollut edelläkävijänä verotuksellisissa ennakollisissa toimenpiteissä yrityksiä koh-
taan. Suomen Verohallinnon lähestymistapa verotuksessa on muuttunut verotarkastuksista
enemmän yritysten kumppanuuteen tähtäävään toimintaan. Tällainen toiminta tukee vero-
varmuuden toteutumista Suomessa niin veroviranomaisten kuin yritystenkin näkökulmasta,
minkä vuoksi suomalaisille konserneille on suositeltavaa ryhtyä esimerkiksi syvennettyyn
yhteistyöhön Verohallinnon kanssa, kun uusi sääntely alkaa soveltumaan niiden liiketoimin-
taan.

5.2 Loppusanat

Tutkimus osoittaa, että OECD:n hahmottelemat muutokset nykyisiin verosäännöksiin ovat
merkittävimpiä sitten 1920-luvun, vaikka tarkoista kynnysrajoista ei ole vielä saatu sovittua.
Yhteisymmärryksen saavuttaminen uuden voitonjakomallin määrittämisessä ei ole kuiten-
kaan yksinkertaista, sillä valtioiden verotukselliset intressit ovat usein ristiriidassa johtuen
tarpeesta turvata valtion fiskaalisia tavoitteita. Tietyistä haasteista huolimatta työ OECD:ssä

kuitenkin korostaa yksimielisyyttä maiden välillä löytää yhdenmukaiset säännöt digitalisointia aiheuttamien verotuksellisten haasteiden ratkaisemiseksi, mikä on välttämätöntä myös verotuksen oikeudenmukaisuuden toteutumisen kannalta.

Tätä tutkimusta rajoitti OECD:n työn keskeneräisyys tutkimuksen kirjoitushetkellä. Näin ollen tiedossa ei vielä ollut tarkkoja euro- ja/tai prosenttimääräisiä raja-arvoja uudelle sääntelylle. Alkuperäisen aikataulun mukaan OECD:n oli tarkoitus sopia ensimmäisen pilarin kokonaisuudesta heinäkuussa 2020, mutta kevään koronavirustilanteen vuoksi päätöksentekoa siirrettiin lokakuulle 2020. Valmiin ohjeistuksen puute on siinä mielessä kriittinen tutkimuksen kannalta, ettei ilman sitä voida varmuudella arvioida uuden sääntelyn soveltuvuutta suomalaisten monikansallisten konsernien liiketoiminnan verotukseen. Tästä huolimatta tutkimuksessa saatiin merkityksellistä tietoa uuden sääntelyn sisällöstä ja tavoitteista sekä uuden voitonjakomallin perusteista, joihin monikansallisen konsernin on kannattavaa tutustua jo ennen uuden sääntelyn voimaantuloa. Kansainvälisen vero-oikeuden luonteesta seuraa nimittäin muutosten väistämätön vaikutus välittömästi voimaan tullessaan sekä kansalliseen verolainsäädäntöön että verosopimuksiin ja sitä kautta myös sääntelyn piiriin kuuluvien yritysten liiketoimintaan.

Koko maailmaa järjestyttäneellä koronaviruspandemialla saattaa olla myös positiivisia vaikutuksia kansainvälisen verotuksen verkostoon ja siten kiihdyttää uuden sääntelyn soveltumista useamman kasvavan kansainvälisen konsernin liiketoiminnan verotukseen. Monet työskentelevät tällä hetkellä kotoa käsin ja luottavat yhä enenevässä määrin digitaalisten kanavien kautta tarjottuihin tuotteisiin ja palveluihin. Inclusive Framework -työryhmä on myös osoittautunut arvokkaaksi tekijäksi eri maiden välillä, heidän tehdessään yhteistyötä ja jakaessaan hyväksi kokemiaan käytäntöjä veroviranomaisten toimintatavoissa koronaviruksen vastaisessa taistelussa. Toisaalta jo olemassa ollut kansainvälinen työryhmä on puolestaan tukenut maita kriisin selvittämisessä.¹⁶¹ Tällaisella yhteistyöllä on varmasti myönteistä vaikutusta myös uuden sääntelyn edellyttämien kansallisten verolainsäädäntöjen muutosten implementoinnissa sekä yhtenäistämisessä.

¹⁶¹ OECD 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Progress report July 2019 – July 2020, s. 2-3.

Tämän hetken ehdotuksesta on kuitenkin pääteltävissä, että uusi sääntely tulee koskemaan melko vähäistä määrää suomalaisia konserneja, sillä kynnysrajoista on kaavailtu verrattain korkeita. Aihetta olisi mielenkiintoista tutkia lisää lopullisen raportin valmistuttua, jolloin on mahdollista antaa tarkempia vastauksia uuden sääntelyn soveltuvuudesta joko tietyn konsernin liiketoiminnan kannalta tai tutkien laajemmin sen vaikutuksia esimerkiksi suomalaisiin konserneihin. Lisäksi on mielenkiintoista seurata OECD:n ohjeistuksen vaikutuksia Suomen kansalliseen lainsäädäntöön sekä Suomen kantaa digitaalisten palveluiden verotukseen.

LÄHTEET

Amaro, Silvia (2020), CNBC, A new trade war? U.S. opens new investigations into countries planning digital taxes, Viitattu 30.9.2020, <https://www.cnbc.com/2020/06/03/us-probes-uk-india-brazil-the-cu-and-others-for-digital-tax-plans.html>

Andersson, Edward – Frände, Joakim – Linnakangas, Esko (2016), Tuloverotus, 8. uudistettu painos, Helsinki, Talentum Pro.

BDO (2019), Comments on Public Consultation Document “Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One”, Viitattu 3.10.2020, <https://www.bdo.global/get-media/f5592759-d5f3-4412-907f-87e4c9cc9af6/OECD-Public-Consultation-Document-Unified-Approach-under-Pillar-One-BDO-comments-12-Nov-2019.pdf.aspx>

Ciuriak, Dan – Ptashkina, Maria (2018), The Digital Transformation and the Transformation of International Trade. – RTA Exchange. Geneva: International Centre for Trade and Sustainable Development (ICTSD) and the Inter-American Development Bank, Viitattu 23.09.2020, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3107811

Christians, Allison – Magalhes, T. Diniz (2019), A New Global Tax Deal for the Digital Age, Canadian Tax Journal, Viitattu 22.9.2020, https://www.ctf.ca/CTFWEB/Documents/CTJ%202019/Issue%204/1153_2019CTJ4-Sym-Christians.pdf

Doernberg, Richard L. – Hinnekens, Luc – Hellerstein, Walter – Li. Jinyan (2001), Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation, The Hague, Kluwer Law International.

Duff & Phelps (2020), Duff & Phelps Comment Letter to the OECD’s Unified Approach Under Pillar One, LLC, Viitattu 3.10.2020, <https://www.duffandphelps.co.uk/insights/publications/transfer-pricing/duff-and-phelps-comment-letter-oecd-unified-approach>

Eduskunta (2019), OECD:n jäsenmaat ja yhteistyö, Viitattu 26.3.2020, <https://www.eduskunta.fi/FI/naineduskuntatoimii/kirjasto/aineistot/kv-jarjestot/oecd/Sivut/oecd-jasenmaat-ja-yhteisty.aspx>

Euroopan komissio (2018), Ehdotus, Neuvoston direktiivi, tiettyjen digitaalisten palvelujen tarjoamisesta saatavista tuloista kannettavaa digitaalisten palvelujen veroa koskevasta yhteisestä järjestelmästä, COM(2018) 148 final, Viitattu 15.9.2020, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:FI:PDF>

European Union (2019), Joint Transfer Pricing Forum, Viitattu 26.3.2020, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en

Euroopan unionin neuvosto (2019), Digiverotus – Tilannekatsaus, Viitattu 4.4.2020, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13405-2019-INIT/fi/pdf>

Euroopan Unioni (2020), Yhteisövero EU:ssa, Viitattu 1.10.2020, https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/index_fi.htm

Finnish Commerce Federation (2019), Finnish Commerce Federation's comments to the OECD public consultation on the proposal for a unified approach under Pillar One, Viitattu 29.9.2020, <file:///Users/Veera/Downloads/finnish-commerce-federation-contribution-to-oecd-tax-proposal.pdf>

Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi HE 107/2006, Säädös säädöstietopankki Finlexin sivuilla, Viitattu 26.3.2020, <https://finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060107>

Harpaz, Assaf (2019), The OECD Unified Approach: Nexus, Scope and Coexisting With DTSs, Tax Notes International, Viitattu 22.9.2020, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3514862

Helminen, Marjaana (2016), Kansainvälinen verotus, Helsinki, Talentum Pro.

Helminen, Marjaana (2018), EU-vero-oikeus: välitön verotus, Helsinki, Talentum Pro.

Hirvonen, Ari (2011), Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan, Helsingin yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta, Viitattu 8.4.2020, https://helda.helsinki.fi/bitstream/handle/10138/225264/hirvonen_mitka_metodit.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Martin, Julie (2020), MNE Tax (Multinational Group Tax & Transfer Pricing News), OECD to stick to digital tax negotiation timetable despite US opposition, Viitattu 29.9.2020, <https://mnetax.com/oecd-to-stick-to-digital-tax-negotiation-timetable-despite-us-opposition-39092>

Määttä, Kalle (2014), Verolakien tulkinta, Porvoo, Edita Publishing Oy.

OECD (2013), The Recommendation of the Council on the Determination of Transfer Pricing between Associated Enterprises [C(95)126/FINAL], Viitattu 5.6.2020, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/revised-section-e-safe-harbours-tp-guidelines.pdf>

OECD (2015), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris, Viitattu 26.3.2020, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

OECD (2015), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015 Final Reports, Executive Summaries, Viitattu 4.4.2020, <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>

OECD (2017), Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD Publishing, Viitattu 2.4.2020, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page4

OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, Viitattu 4.4.2020, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

OECD (2019), Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation, Viitattu 4.4.2020, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

OECD (2019), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, Viitattu 4.4.2020, <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

OECD (2019), OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors – October 2019, OECD, Paris, Viitattu 8.4.2020, www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-october-2019.pdf

OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, Viitattu 8.4.2020, <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

OECD (2019), What is BEPS? Viitattu 26.3.2020, <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

OECD (2019), OECD invites India to participate in its Committee on Fiscal Affairs, Viitattu 18.4.2020, <http://www.oecd.org/ctp/oecdinvitesindiatoparticipateinitscommitteeonfiscalaffairs.htm>

OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, Viitattu 30.4.2020, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>

OECD (2020), Tax and fiscal policies central to government's responses to Covid-19 crisis, Viitattu 12.7.2020, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-and-fiscal-policies-central-to-governments-responses-to-covid-19-crisis.htm>

OECD (2020), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Progress report July 2019 – July 2020, Viitattu 14.9.2020, <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2019-july-2020.pdf>

Raunio, Merja – Karjalainen, Jukka (2018), Siirtohinnoittelu, 2. uudistettu painos, Helsinki, Alma Talent.

Suomen edustusto ja ulkoministeriö (2019), Suomi ulkomailla, Viitattu 26.3.2020, <https://finlandabroad.fi/web/oecd/suomi-ja-oecd>

Teknologiateollisuus ry (2020), Analyysi OECD:n 31.1.2020 ehdotuksesta yritysverotuksen uudistamiseksi, Viitattu 6.9.2020, https://teknologiateollisuus.fi/sites/default/files/2020-03/Teknologiateollisuus%20ryn%20analyysi_OECD%20veroehdotus%20pilari%201%20ja%202%20ja%20vaikutusarvio%202020_02032020.pdf

Treidler, Oliver (2020), MNE Tax (Multinational Group Tax & Transfer Pricing News), The OECD's "no Plan B" approach on digital taxation backfires, Viitattu 29.9.2020, <https://mnetax.com/the-oecd-no-plan-b-approach-on-digital-taxation-backfires-39108>

Tse, Jerome (2020), King & Wood Mallesons, Pillars of Strength? Viitattu 11.10.2020, <https://www.kwm.com/en/au/knowledge/insights/pillars-of-strength-20201007>

Valtiovarainministeriö (2020), ECOFIN-neuvosto 21.1.2020, Bryssel; 7. Digitalisaation verotukselle asettamat haasteet, Talous- ja rahoitusasioiden neuvosto 21.01.2020, perusmuistio, VM2020-00012, Viitattu 17.9.2020, https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMeta-tieto/Documents/EUN_80+2019.pdf

Verohallinto (2016), Siirtohinnoittelu, Viitattu 26.3.2020, <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/siirtohinnoittelu/>

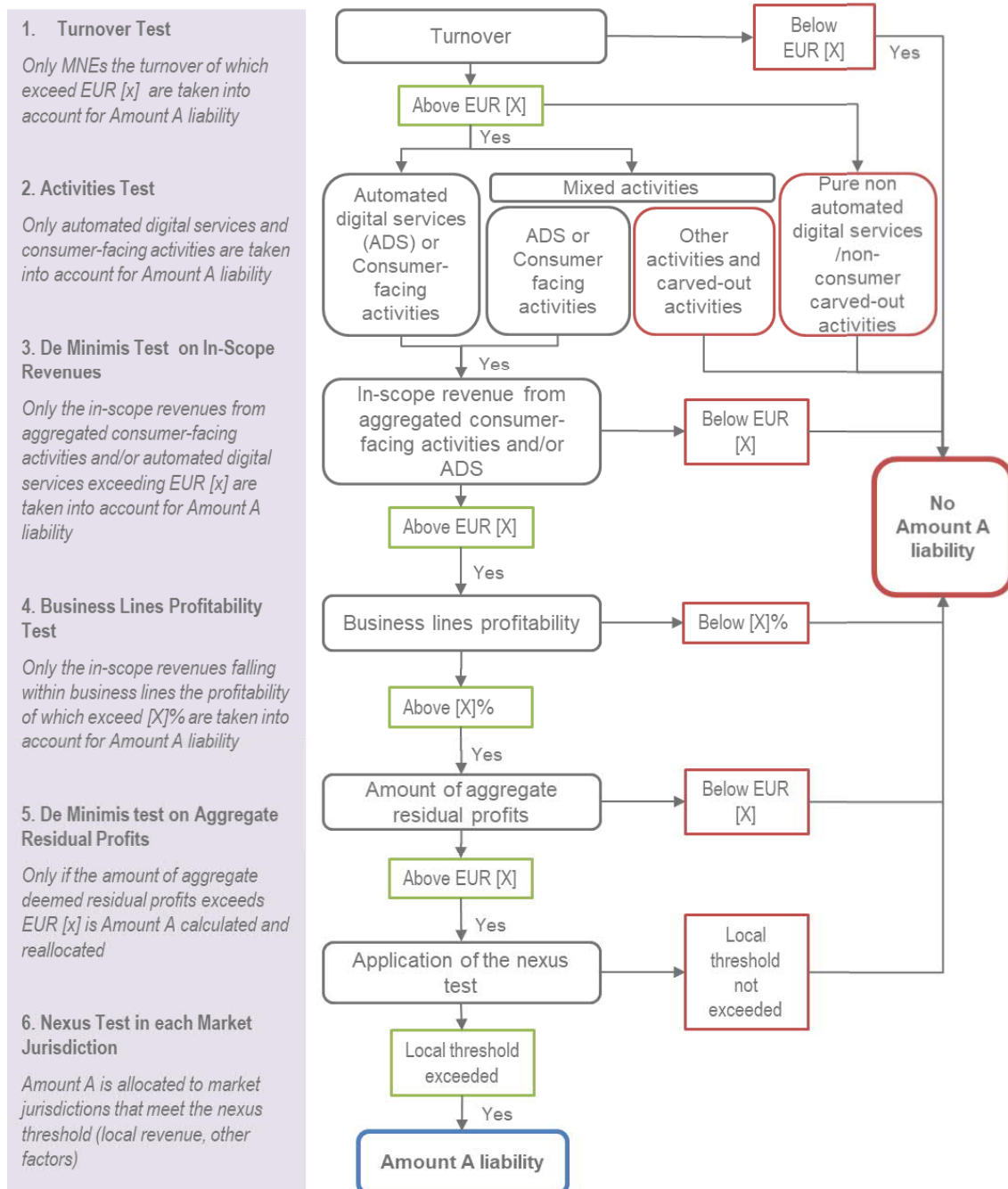
Verohallinto (2019), Väliyhteisötulon verotus Suomessa, Viitattu 22.9.2020, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48479/v%C3%A4liyhteis%C3%B6tulon-verotus-suomessa2/>

Verohallinto (2019), Yritysten ulkomaan tulojen kaksinkertainen verotus poistetaan Suomessa, Viitattu 22.9.2020, https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/kansainvalinen_toiminta/yritysten_ulkomaan_tulojen_kaksinkertainen/

Verohallinto (2020), Siirtohinnoittelun asiakasinfo 14.9.2020, Viitattu 23.9.2020, <https://www.vero.fi/contentassets/786d27b2000c4bfaa8e81260043ff5f5/siirtohinnoittelun-asiakasinfon-materiaali-14.9.2020.pdf>

LIITTEET

Liite 1. Monikansalliset konsernit, joiden liiketoiminta lukeutuu uuden verotusoikeuden muodostavaan soveltamisalaan.¹⁶²



¹⁶² OECD 2020, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, s. 26.